



Именем
Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

по делу о проверке конституционности пунктов 1 и 2 статьи 424 Гражданского кодекса Российской Федерации, пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, подпункта «а» пункта 1 статьи 1 Федерального закона от 31 июля 2020 года № 265-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с жалобой публичного акционерного общества «Банк ВТБ»

город Санкт-Петербург

25 ноября 2025 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей А.Ю.Бушева, Л.М.Жарковой, К.Б.Калиновского, С.Д.Князева, А.Н.Кокотова, А.В.Коновалова, М.Б.Лобова, В.А.Сивицкого, Е.В.Тарибо,

с участием представителя заявителя – адвоката В.М.Зарипова, полномочного представителя Государственной Думы в Конституционном Суде Российской Федерации Ю.А.Петрова, полномочного представителя Совета Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации А.А.Клишаса, полномочного представителя Президента Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации Д.Ф.Мезенцева,

руководствуясь статьей 125 (пункт «а» части 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и

четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 74, 86, 96, 97 и 99 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»,

рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности пунктов 1 и 2 статьи 424 ГК Российской Федерации, пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, подпункта «а» пункта 1 статьи 1 Федерального закона от 31 июля 2020 года № 265-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

Поводом к рассмотрению дела явилась жалоба публичного акционерного общества «Банк ВТБ». Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителем законоположения.

Заслушав сообщение судьи-докладчика Л.М.Жарковой, объяснения представителей сторон и выступления приглашенных в заседание представителей: от Генерального прокурора Российской Федерации – В.В.Росинского, от Министерства юстиции Российской Федерации – А.В.Таманцевой, от Федеральной налоговой службы – М.А.Денисаева и А.В.Изотова, от акционерного общества «Ситроникс Ай Ти» – Л.Н.Старженецкой, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

у с т а н о в и л :

1. Публичное акционерное общество «Банк ВТБ» (далее также – Банк ВТБ) оспаривает конституционность следующих законоположений:

пунктов 1 и 2 статьи 424 ГК Российской Федерации, в силу которых исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон, а изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке;

пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, который в абзаце первом закрепляет, что при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав плательщик налога на добавленную стоимость дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую сумму налога на добавленную стоимость;

подпункта «а» пункта 1 статьи 1 Федерального закона от 31 июля 2020 года № 265-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации», которым подпункт 26 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации изложен в редакции, предусматривающей, что не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость реализация на территории России исключительных прав на программы для электронных вычислительных машин и базы данных, включенные в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных, прав на использование таких программ и баз данных (включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности), в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним через сеть Интернет.

Далее в настоящем Постановлении лицо, реализующее товары, работы, услуги, именуется также поставщиком, а лицо, приобретающее таковые, – покупателем, налог на добавленную стоимость – НДС, налогом.

1.1. В 2019 году между акционерным обществом «Энвижн Груп», впоследствии сменившим наименование на «Ситроникс Ай Ти» (далее – АО «Ситроникс Ай Ти»), и Банком ВТБ заключен (на торгах в соответствии с Федеральным законом от 18 июля 2011 года № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц») сублицензионный договор о предоставлении последнему права на использование иностранных программ для электронных вычислительных машин на три лицензионных периода: на 2020, 2021 и 2022 годы. Размер

вознаграждения составил 2 120 302 934 руб. 60 коп., Банк ВТБ обязался вносить платежи за каждый лицензионный период – по 706 767 644 руб. 85 коп.

На момент заключения данного договора предоставление на основании лицензионного или сублицензионного соглашения исключительных прав на программное обеспечение являлось операцией, не подлежащей обложению НДС (подпункт 26 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 19 июля 2007 года № 195-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности»), поэтому в договоре было указано, что предоставление исключительных прав не облагается НДС. С 1 января 2021 года – в связи с вступлением в силу Федерального закона от 31 июля 2020 года № 265-ФЗ – НДС введен в отношении операций по предоставлению исключительных прав на программное обеспечение, которое не включено в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных. Поскольку иностранное программное обеспечение не было включено в этот реестр, АО «Ситроникс Ай Ти», будучи плательщиком НДС в бюджет, предъявило Банку ВТБ документы об оплате вознаграждения за лицензионный период 2021 года, в состав которого включило НДС по налоговой ставке 20 процентов в размере 141 353 528 руб. 96 коп., с чем Банк ВТБ не согласился. АО «Ситроникс Ай Ти» обратилось в суд с иском о взыскании с Банка ВТБ этой суммы и пени в размере 7 067 676 руб. 44 коп.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 23 марта 2023 года в иске отказано. Как установил суд, согласно договору предусмотренная им цена является твердой и не подлежит изменению, а поставщик обязался не предъявлять покупателю претензии по доплате суммы НДС «в случае признания некорректной квалификации сделки относительно налоговой

нормы подпункта 26 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации». Основываясь на том, что в силу статьи 424 ГК Российской Федерации исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон, а одностороннее изменение условий договора в соответствии со статьей 310 того же Кодекса допускается только в случаях, предусмотренных самим договором или законом, суд пришел к выводу об исполнении Банком ВТБ своих обязательств в полном объеме; поставщик, по мнению суда, был не вправе требовать каких-либо дополнительных выплат по договору, цена которого изменению не подлежит.

Решение суда первой инстанции отменено постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 13 июня 2023 года. При этом вышестоящий арбитражный суд исходил из того, что изменение цены гражданско-правового договора обусловлено включением спорной услуги в перечень операций, подлежащих налогообложению, на законодательном уровне; норма о таком включении обязательно применяется в отношении товаров, работ, услуг, реализуемых начиная с 1 января 2021 года, независимо от даты и условий заключения договоров об их реализации и не предполагает обязательного внесения изменений в условия ранее заключенного договора.

Суд по интеллектуальным правам постановлением от 14 сентября 2023 года отменил постановление арбитражного суда апелляционной инстанции и оставил в силе решение арбитражного суда первой инстанции, поддержав его выводы, однако Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации судебные акты арбитражных судов первой и кассационной инстанций отменила и определением от 4 апреля 2024 года оставила в силе постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13 июня 2023 года. Судебная коллегия указала, что когда совершаемые между участниками оборота операции становятся облагаемыми НДС вследствие изменения

законодательства, то по общему правилу цена, по которой оплачивается исполнение договора, не включавшая в себя НДС, должна быть увеличена на сумму НДС в силу закона, если только иные гражданско-правовые последствия изменения условий обложения не будут предусмотрены нормативными правовыми актами или иное соглашение о размере цены, включающей в себя НДС, не будет достигнуто сторонами. Судья Верховного Суда Российской Федерации 3 сентября 2024 года отказал в передаче надзорной жалобы Банка ВТБ для рассмотрения в судебном заседании Президиума Верховного Суда Российской Федерации.

По мнению Банка ВТБ, оспариваемые законоположения в их взаимосвязи и по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, противоречат Конституции Российской Федерации, ее статьям 1 (часть 1), 4 (часть 2), 5, 8, 10, 11, 15 (части 1 и 2), 19 (часть 1), 34, 35 (части 1 и 2), 55 (часть 3), 57, 75¹, 104 (часть 3) и 105 (часть 1), в той мере, в какой они предполагают, что отмена освобождения от обложения НДС операций по реализации исключительных прав на иностранное программное обеспечение влечет увеличение с 1 января 2021 года цены ранее заключенного договора на сумму НДС в отсутствие согласия покупателя, не принимающего НДС к вычету.

1.2. Конституционный Суд Российской Федерации принимает постановление в отношении той части акта, конституционность которой подвергается сомнению, оценивая как буквальный смысл исследуемых законоположений, так и смысл, придаваемый им официальным и иным толкованием, в том числе в решениях по конкретному делу, или сложившейся правоприменительной практикой, а также исходя из их места в системе правовых норм, не будучи связанным основаниями и доводами, изложенными в жалобе (статья 74 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»).

Дело, с которым Банк ВТБ связывает нарушение своих прав, рассматривалось судами как спор по поводу взыскания дополнительного

вознаграждения по сублицензионному договору, рассчитанного поставщиком с учетом признания с 1 января 2021 года операции по предоставлению исключительных прав на определенное этим договором программное обеспечение подлежащей обложению НДС. Вместе с тем Верховный Суд Российской Федерации, соглашаясь с арбитражным апелляционным судом, удовлетворившим иск к Банку ВТБ, сформулировал общий вывод, касающийся гражданско-правовых последствий изменения регулирования НДС для цены любого длящегося гражданско-правового договора, взаимные предоставления сторон по которому охватывают несколько налоговых периодов; данный вывод не ограничен обложением с конкретной даты операций с иностранным программным обеспечением, осуществляемых по лицензионному или сублицензионному договору. Однако это не свидетельствует о необходимости исключения подпункта «а» пункта 1 статьи 1 Федерального закона от 31 июля 2020 года № 265-ФЗ из предмета рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации, поскольку он содержательно отражает ту ситуацию, в которой проблемный аспект применения пунктов 1 и 2 статьи 424 ГК Российской Федерации и пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации проявился в деле Банка ВТБ.

Сказанное позволяет, исходя из требований статей 36, 74, 96 и 97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», признать пункты 1 и 2 статьи 424 ГК Российской Федерации, пункт 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации и подпункт «а» пункта 1 статьи 1 Федерального закона от 31 июля 2020 года № 265-ФЗ предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации по настоящему делу в той мере, в какой они в их взаимосвязи выступают основанием для решения вопроса о взыскании поставщиком по длящемуся договору дополнительного вознаграждения, компенсирующего ему последствия изменений налогового

законодательства, в силу которых при исполнении договора у него возникает обязанность уплатить НДС, с покупателя, который не имеет возможности принять соответствующие суммы к вычету для компенсации перелагаемых на него потерь.

2. Статья 8 Конституции Российской Федерации гарантирует свободу экономической деятельности в качестве одной из основ конституционного строя, а ее статьи 34 и 35, конкретизируя это положение, устанавливают, что каждый имеет право на свободное использование своих способностей и свободное использование имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности. Конституционный Суд Российской Федерации указывал, что из смысла приведенных норм о свободе в экономической сфере вытекает признание свободы договора как одной из гарантируемых государством свобод человека и гражданина. Однако свобода договора не является абсолютной, не должна вести к отрицанию или умалению других прав и свобод и может быть ограничена, если при этом соблюдаются условия такого ограничения, названные в статье 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации (постановления от 23 февраля 1999 года № 4-П, от 6 июня 2000 года № 9-П, от 22 июня 2017 года № 16-П, от 25 июня 2024 года № 33-П и др.).

Гражданский кодекс Российской Федерации, провозглашая в пункте 1 статьи 1 свободу договора в числе основных начал гражданского законодательства, закрепляет в пунктах 1 и 2 статьи 424, что исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон, и лишь в предусмотренных законом случаях применяются цены, устанавливаемые или регулируемые уполномоченными на то государственными органами или органами местного самоуправления, а изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке. Стороны договора, таким образом, по общему правилу свободны в выборе вариантов согласования условия о его цене. Наделяя

субъектов экономических отношений правом на такой – осознанный и добровольный – выбор, принцип свободы договора одновременно предполагает, как отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, принятие ими объективных рисков, связанных с конкретной хозяйственной деятельностью (постановления от 7 февраля 2023 года № 6-П, от 3 апреля 2023 года № 14-П и др.).

Вместе с тем Конституционный Суд Российской Федерации обращал внимание и на то, что законодатель, действуя в рамках данных ему Конституцией Российской Федерации полномочий, при регулировании гражданско-правовых отношений призван обеспечивать их участникам возможность в каждом конкретном случае находить разумный баланс интересов на основе конституционно значимых принципов гражданского законодательства (постановления от 21 февраля 2014 года № 3-П и от 12 мая 2020 года № 23-П; определения от 3 июля 2014 года № 1564-О, от 10 ноября 2016 года № 2371-О и от 6 июня 2019 года № 1505-О). В свою очередь, при изменении законодательства особую значимость приобретает надлежащее гарантирование правового положения субъектов длящихся правоотношений, предоставление им адекватных временных и иных возможностей для адаптации к новым нормативным условиям приобретения и реализации прав и свобод (постановления от 25 июня 2015 года № 17-П, от 15 февраля 2016 года № 3-П и др.). Отсутствие же такого рода адаптационных механизмов для граждан и юридических лиц в условиях серьезных изменений налогового законодательства чревато нарушением принципов юридического равенства, соразмерности и поддержания доверия к закону и действиям публичной власти, равномерности, справедливости и нейтральности налогообложения, вытекающих из статей 17 (часть 3), 19 (части 1 и 2), 57 и 75¹ Конституции Российской Федерации.

3. Применительно к НДС, подлежащему уплате лицом, реализующим товары, работы, услуги, в бюджет в связи с совершением им той или иной

хозяйственной операции по договору, Конституционный Суд Российской Федерации, имея в виду принцип свободы договора, указывал, что участники оборота, решая вопрос о вступлении в договорные отношения, вправе, самостоятельно оценивая условия договора, в том числе о его цене, и согласовывая свои действия с нормами закона, учитывать наличие в законе специальных оговорок относительно возможности пересмотра цены договора в случае изменения обстоятельств, влияющих на налогообложение у одной из сторон (определения от 19 октября 2021 года № 2134-О и от 14 ноября 2023 года № 3014-О). Формулируя эту позицию, Конституционный Суд Российской Федерации подчеркнул, что соответствующие обстоятельства не признаются безусловным основанием для изменения договора; в частности, не влечет автоматического изменения договора исключение совершаемых операций из-под обложения НДС. Сказанное применимо и к случаям, когда операция, наоборот, в силу изменения законодательного регулирования попадает под налогообложение.

По своей экономико-правовой природе, как неоднократно отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, НДС является косвенным налогом на потребление товаров, работ, услуг, взимаемым на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю, исходя из стоимости (цены), добавленной на каждой из этих стадий, и перелагаемым на потребителей в цене реализуемых товаров, работ, услуг (постановления от 28 марта 2000 года № 5-П, от 10 июля 2017 года № 19-П, от 28 ноября 2017 года № 34-П, от 30 июня 2020 года № 31-П и др.). Это предполагает, что поставщик, являющийся плательщиком НДС, формирует цену реализуемых им товаров, работ, услуг с учетом подлежащей уплате в бюджет суммы налога, которая, в силу пунктов 1, 3 и 4 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации, выделяется отдельной строкой в расчетных документах, включая счет-фактуру, и предъявляется покупателю

посредством выставления счета-фактуры с выделенной суммой налога. Для последнего выделение суммы налога в счете-фактуре образует необходимое условие и достаточное формальное основание, с которыми закон связывает право на получение налогового вычета; такой механизм обеспечивает устойчивость обложения налогом, исчисляемым как часть конечной цены реализованных товаров, работ, услуг (постановления от 3 июня 2014 года № 17-П, от 19 декабря 2019 года № 41-П и др.).

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации обязанность платить законно установленные налоги и сборы, закрепленная в статье 57 Конституции Российской Федерации, имеет публично-, а не частноправовой характер, в связи с чем требование налогового органа и налоговое обязательство плательщика следуют не из договора, а из закона. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащего ему имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну. Налоговые же органы наделены правомочием в односторонне-властном порядке, путем государственного принуждения взыскивать с лица причитающиеся к уплате суммы (Постановление от 14 июля 2005 года № 9-П, Определение от 27 декабря 2005 года № 503-О и др.).

Опираясь на данную правовую позицию, Конституционный Суд Российской Федерации последовательно указывал, что размер ставки НДС, как и иные параметры налогообложения у стороны гражданско-правового договора, не может быть по собственному усмотрению изменен налогоплательщиком и не является условием договора, о котором между сторонами должно быть достигнуто соглашение при его заключении (определения от 15 мая 2007 года № 372-О-П, от 28 марта 2017 года № 547-О, от 19 октября 2021 года № 2134-О, от 14 ноября 2023 года № 3014-О и др.). Для целей исчисления и уплаты НДС в бюджет это означает, что, если у поставщика имеется предусмотренная законом обязанность уплатить налог в связи с совершенной им операцией и ее

наличие по тем или иным причинам не было учтено при заключении договора и формировании его цены, налог в силу статьи 162 и пункта 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации подлежит исчислению так, как если бы он был в установленном порядке предъявлен контрагентам в рамках согласованной в договоре цены и фактически полученных по договору выплат, формирующих цену, т.е. посредством выделения налога из выручки с применением расчетной ставки налога (пункт 14 Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13 декабря 2023 года).

Конституционный Суд Российской Федерации применительно как к неисполнению контрагентом его обязанности по оплате цены договора, так и к безвозмездной реализации обращал внимание и на то, что возможность неполучения поставщиком оплаты, включающей сумму НДС, не исключает взимания этого налога, который, как и другие налоги, в силу пункта 1 статьи 8 Налогового кодекса Российской Федерации в принципе должен уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика (определения от 12 мая 2005 года № 167-О, от 1 марта 2011 года № 273-О-О и от 30 мая 2024 года № 1166-О).

Таким образом, для поставщика товаров, работ, услуг, чья реализация облагается НДС, параметры налогообложения являются объективными условиями его хозяйственной деятельности, которыми он руководствуется при вступлении в гражданско-правовые отношения и которые не могут быть как-либо изменены гражданско-правовым договором с его контрагентом. Поэтому, если отмена налоговой льготы (в том числе отмена освобождения той или иной операции от налогообложения) в силу особенностей регламентации элементного состава налога, включая порядок определения налоговой базы и момента возникновения налогового обязательства, влечет для поставщика

последствия в виде обязанности исчислить и уплатить НДС в бюджет, такая отмена может рассматриваться поставщиком – вынужденным нести бóльшие издержки, чем те, на которые он рассчитывал при вступлении в гражданско-правовые отношения, – в качестве обстоятельства, требующего адаптации структуры данных отношений к объективно изменившимся условиям его деятельности. В практическом плане удовлетворение этой потребности может принимать разнообразные формы и выражаться, например, в предложении покупателю изменить цену договора или расторгнуть его, в предъявлении поставщиком в суд требования об изменении или расторжении договора или – как это имело место в деле с участием Банка ВТБ – в предъявлении в суд требования о взыскании вознаграждения дополнительно к цене договора.

3.1. Заключаемые в коммерческой практике договоры могут как содержать, так и не содержать положения о последствиях изменения параметров налогообложения у одной из сторон для согласованной цены. Однако, даже если толкование условий договора не позволяет выявить волю сторон относительно установления гражданско-правовых последствий изменения параметров налогообложения, это не препятствует разрешению судом возникающих между ними гражданско-правовых споров с применением диспозитивных норм гражданского законодательства об обязательствах и договорах на основе баланса интересов сторон; суд при этом принимает во внимание рисковый характер предпринимательской деятельности (пункт 1 статьи 2 ГК Российской Федерации).

Так, согласно разъяснению Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму НДС и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая покупателю контрагентом сумма налога выделяется

последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (пункт 17 постановления от 30 мая 2014 года № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость»). В основу такого подхода, признающего общим правилом невозможность корректировки ранее согласованной в договоре цены на сумму налога, положено вытекающее из существа отношений поставщика и покупателя распределение между ними риска учета налоговых обязательств при определении цены товара (работы, услуги). Указанный риск, следуя за публично-правовым бременем уплаты налога на добавленную стоимость в бюджет и выделения налога в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах, лежит, как разъяснено Пленумом, именно на поставщике как плательщике данного налога в связи с реализацией им товаров (работ, услуг).

Однако приведенное разъяснение прямо не касается ситуации, когда после изменения законодательства возникает не учтенная при заключении договора обязанность по уплате НДС в бюджет.

3.2. Само по себе внесение изменений в налоговое законодательство не дает оснований для отказа от исполнения обязательства или для изменения стороной условий ранее заключенного договора, поскольку законодателем – исходя из принципов свободы договора и автономии воли его сторон, необходимости обеспечения баланса и защиты прав и интересов всех участников оборота – в пунктах 1 и 2 статьи 310 ГК Российской Федерации закреплено, что односторонний отказ от исполнения обязательства и одностороннее изменение его условий не допускаются, за исключением случаев, предусмотренных тем же Кодексом, другими законами или иными правовыми актами; одностороннее изменение условий обязательства, связанного с осуществлением всеми его сторонами предпринимательской деятельности, или односторонний отказ от исполнения этого обязательства допускается в

случаях, предусмотренных тем же Кодексом, другими законами, иными правовыми актами или договором; если исполнение обязательства связано с осуществлением предпринимательской деятельности не всеми его сторонами, право на одностороннее изменение его условий или отказ от исполнения обязательства может быть предоставлено договором лишь стороне, не осуществляющей предпринимательской деятельности, за исключением случаев, когда законом или иным правовым актом предусмотрена возможность предоставления договором такого права другой стороне. В силу же пункта 2 статьи 424 ГК Российской Федерации изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке.

Вместе с тем необходимость адаптации длящихся хозяйственных отношений к изменившимся нормативным условиям, обязательным для сторон этих отношений, предполагает, что не может полностью отвергаться конституционная допустимость такого гражданско-правового по своей сути регулирования, которое давало бы поставщику возможность рассчитывать на увеличение цены длящегося договора с учетом корректировки после его заключения налогового закона, в силу которого при исполнении этого договора возникает обязанность поставщика по уплате НДС в большем размере, или же рассчитывать на его расторжение. Подобное регулирование могло бы служить способом достижения разумного баланса интересов сторон договора в определенных обстоятельствах, детерминированных конкретной экономической ситуацией.

Именно исходя из этого Конституционный Суд Российской Федерации оценивал ранее действовавшую норму части 54 статьи 112 Федерального закона от 5 апреля 2013 года № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд», введенную ввиду повышения с

1 января 2019 года ставки НДС Федеральным законом от 3 августа 2018 года № 303-ФЗ. Законодатель, допустив возможность увеличения цены ранее заключенного государственного или муниципального контракта в пределах увеличения ставки налога в отношении товаров, работ, услуг, приемка которых осуществляется после 1 января 2019 года, установил, что такое увеличение может быть осуществлено в пределах доведенных в соответствии с бюджетным законодательством лимитов бюджетных обязательств на срок исполнения контракта. Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 19 октября 2021 года № 2134-О пришел к выводу, что оцениваемое регулирование направлено на создание нормативных условий для изменения цены длящихся контрактов в связи с увеличением для исполнителей размера ставки НДС и тем самым обеспечивает достижение баланса интересов сторон контракта.

Предусмотренные же общей частью гражданского права институты, направленные на обеспечение баланса интересов сторон договора в случаях, когда достижение такого баланса в силу тех или иных обстоятельств не может быть обеспечено только лишь следованием положениям договора, не всегда способны служить адекватным механизмом адаптации длящихся гражданских правоотношений к изменившимся условиям налогообложения у одной из их сторон в ситуации, когда стороны не смогли достичь соглашения самостоятельно. Так, эффективному применению статьи 451 ГК Российской Федерации, позволяющей изменить или расторгнуть договор в связи с существенным изменением обстоятельств, из которых стороны исходили при его заключении, к случаям возникновения у стороны новых налоговых обязанностей препятствуют ограничительные условия ее действия (что подтверждается соответствующей практикой ее применения), а также ее пункт 4, закрепляющий в качестве общего правила вариант с расторжением договора в связи с существенным изменением обстоятельств и допускающий корректировку договора лишь как исключительную меру.

Налоговый кодекс Российской Федерации также не содержит предписаний о последствиях такого изменения налогового законодательства, в силу которого при исполнении длящегося договора у поставщика возникает обязанность уплатить НДС. Не используются для установления нормативных условий адаптации длящихся договоров к возникновению необходимости уплаты НДС по операциям, направленным на их исполнение, и переходные положения законов, порождающих эту необходимость. В частности, не установлены они в переходных положениях Федерального закона от 31 июля 2020 года № 265-ФЗ.

Тем самым, хотя оспариваемые в настоящем деле законоположения сами по себе не могут расцениваться в качестве неконституционных, их совокупное применение при разрешении споров, связанных с попыткой поставщика пересмотреть условия ранее заключенного договора ввиду изменений законодательства, влекущих возникновение у него обязанности уплатить НДС в связи с исполнением этого договора, обнаруживает наличие пробела. Данный пробел препятствует реализации конституционных прав и свобод, включая право собственности, а его устранение приобретает конституционное значение и требует адекватных мер реагирования (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 31 марта 2015 года № 6-П, от 13 мая 2021 года № 18-П, от 10 января 2023 года № 1-П и др.).

4. Обозначенный пробел не устранен правоприменительной практикой. В частности, достижению баланса прав и интересов сторон договора не способствует нашедший отражение в деле Банка ВТБ подход (в обоснование которого приводится механизм переложения НДС, в том числе упоминается пункт 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации), допускающий автоматическое и не оговоренное сторонами длящегося договора прибавление к его цене дополнительного вознаграждения для компенсации поставщику последствий изменения налогового законодательства. Между тем не может игнорироваться и то

значение, которое взыскание поставщиком с покупателя дополнительного вознаграждения имеет с точки зрения соблюдения конституционных прав и гарантий, а равно с точки зрения их экономических интересов.

Как было указано, для поставщика взыскание дополнительных к цене договора сумм – один из способов компенсировать имущественные потери, возникшие вследствие установления для него новым законом обязанности по уплате НДС, которая не могла быть учтена им при вступлении в гражданско-правовые отношения. Однако же автоматическое, безусловное взыскание поставщиком дополнительного к цене договора вознаграждения, равного сумме НДС, лишь ввиду признания новым налоговым законом его операций по реализации товаров, работ, услуг подлежащими обложению налогом может привести, в том числе с учетом порядка и условий определения его собственных налоговых обязательств по НДС, не только к компенсации его потерь в виде непрогнозируемых затрат на уплату налога, но и к его обогащению.

Следует учитывать, что механизм переложения НДС в соответствии с содержащейся в главе 21 Налогового кодекса Российской Федерации регламентацией данного налога не исчерпывается включением его в цены реализуемых товаров, работ, услуг и, помимо прочего, предполагает в качестве общего правила наличие у признаваемых плательщиками хозяйствующих субъектов, участвующих в облагаемых налогом операциях по производству и реализации продукции, права на определение собственных налоговых обязательств с применением вычетов по налогу (статья 170 Налогового кодекса Российской Федерации). По итогам соответствующего налогового периода в бюджет подлежит уплате положительная разница между суммами налога, получаемыми налогоплательщиком от покупателей, и суммами, фактически уплачиваемыми им поставщикам товаров, работ, услуг, используемых в облагаемой налогом деятельности, а отрицательная – возврату (зачету) налогоплательщику из бюджета (постановления Конституционного Суда

Российской Федерации от 28 марта 2000 года № 5-П, от 20 февраля 2001 года № 3-П и от 1 июля 2015 года № 19-П; определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года № 169-О, от 21 декабря 2011 года № 1856-О-О, от 10 ноября 2016 года № 2561-О, от 30 марта 2023 года № 720-О и др.).

Указанное, по общему правилу, относится ко всем участвующим в процессе производства и реализации продукции хозяйствующим субъектам, у которых возникает обязанность по исчислению и уплате НДС. Каждая последующая реализация товаров (работ, услуг) покупателями предполагает при определении их собственных налоговых обязательств возникновение у них как налогоплательщиков (если они признаются таковыми) права на вычет тех сумм НДС, которые уплачены ими поставщикам в составе цен приобретенных товаров (работ, услуг) (пункт 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации), что по смыслу правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации обеспечивает уплату и ими данного налога в законно установленном размере (Постановление от 30 июня 2020 года № 31-П; определения от 19 октября 2021 года № 2134-О, от 14 ноября 2023 года № 3014-О и др.).

Соответствующая регламентация подчинена тому, что предоставление права на вычет НДС, будучи следствием его экономико-правовой природы, направлено на обеспечение переложения фактического бремени его уплаты на конечного потребителя, а не на одного из хозяйствующих субъектов в рамках цепи производства и реализации товаров, работ, услуг. Поэтому для субъектов, являющихся конечными потребителями товаров, работ, услуг, в частности для физических лиц, вступающих в гражданско-правовые отношения в целях, которые не связаны с ведением предпринимательской деятельности, и потому не признаваемых плательщиками НДС, не предполагается предоставления права на вычет налога, уплаченного в составе цен приобретенных товаров, работ, услуг.

В то же время, как прямо указал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 19 декабря 2019 года № 41-П, исключение тех или иных операций из-под обложения НДС, как и признание их облагаемыми, с вытекающим из этого решением об отсутствии или наличии у покупателя права на налоговый вычет относится к дискреции законодателя. Законодатель предусмотрел случаи, когда покупатель не может воспользоваться правом на вычет НДС. Это может быть продиктовано публично-правовым статусом участника соответствующих отношений (государственные, муниципальные органы власти и т.д.), характером совершенной операции, применяемым специальным налоговым режимом, освобождением конкретной операции от налогообложения или исключением операции из объекта налогообложения, а также иными обстоятельствами (статьи 146, 149 и 170 Налогового кодекса Российской Федерации).

Следовательно, кроме того, что автоматическое взыскание поставщиком соответствующих сумм может в ущерб имущественному положению покупателя приводить к несправедливому обогащению поставщика, оно и при отсутствии риска такого обогащения не будет способствовать достижению основной цели подобных механизмов обеспечения баланса прав и интересов сторон договора в условиях, когда следование его положениям не способно обеспечить указанный баланс, а именно достижение пропорционального равенства между сторонами, учитывающего их финансовые, имущественные и иные интересы, включая потребность поставщика возместить его потери и желание покупателя сохранить возможность пользоваться благами, ради которых был заключен договор (продолжение поставок со стороны продавца, оказания услуг исполнителем и т.д.). Это обусловлено тем, что при отсутствии у покупателя права на вычет по НДС автоматическое взыскание с него в пользу поставщика дополнительного вознаграждения для компенсации последствий изменения налогового законодательства ведет к переложению

на покупателя некомпенсируемого имущественного бремени (потерь), а потому к нарушению равенства сторон договора.

5. Таким образом, пункты 1 и 2 статьи 424 ГК Российской Федерации, пункт 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации и подпункт «а» пункта 1 статьи 1 Федерального закона от 31 июля 2020 года № 265-ФЗ в их взаимосвязи не соответствуют Конституции Российской Федерации, ее статьям 17 (часть 3), 19 (части 1 и 2), 35 (части 1 и 2), 55 (часть 3), 57 и 75¹, в той мере, в какой они ввиду своей пробельности относительно решения вопроса об изменении цены длящегося договора (или о его расторжении) в связи с изменениями после его заключения налогового закона, в силу которых при исполнении этого договора у поставщика возникает обязанность по уплате НДС, допускают взыскание поставщиком дополнительного вознаграждения, компенсирующего последствия указанных изменений налогового закона, с покупателя, который не имеет возможности принять соответствующие суммы налога к вычету для компенсации перелагаемых на него потерь.

Федеральному законодателю надлежит – исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, основанных на ее положениях, – внести в действующее правовое регулирование изменения, вытекающие из настоящего Постановления, и устранить выявленный в настоящем Постановлении пробел в правовом регулировании, имея в виду необходимость его устранения по отношению не только к обстоятельствам, с которыми связано применение регулирования, предусмотренного подпунктом «а» пункта 1 статьи 1 Федерального закона от 31 июля 2020 года № 265-ФЗ, но и ко всем аналогичным обстоятельствам.

Конституционный Суд Российской Федерации, принимая решение по настоящему делу, учитывает, что выявленный пробел затрагивает широкий круг гражданско-правовых отношений, складывающихся на основании

длящихся договоров. Поэтому, исходя из сформулированных в настоящем Постановлении правовых позиций, он полагает нужным предусмотреть на основании пункта 12 части первой статьи 75 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» следующий порядок исполнения настоящего Постановления.

Впредь до внесения в законодательство необходимых изменений, в случае если стороны не достигли с соблюдением гражданского законодательства соглашения об изменении цены длящегося договора или о его расторжении в связи с изменениями после его заключения налогового закона, в силу которых при исполнении этого договора возникает обязанность поставщика уплатить НДС:

поставщик вправе обратиться в суд с требованием об увеличении цены в пределах половины приходящейся на соответствующую операцию суммы налога, которая уплачивается в бюджет, если дальнейшее исполнение длящегося договора лишает его того, на что он был вправе рассчитывать при заключении этого договора, в том числе влечет имущественные потери, а покупатель, не имеющий права воспользоваться налоговым вычетом, отказался изменить договор или расторгнуть его;

цена, согласованная в длящемся договоре с физическим лицом, не может быть изменена, за исключением случаев, когда физическое лицо при заключении и исполнении договора осуществляет предпринимательскую деятельность;

вопрос об увеличении цены применительно к отношениям, связанным с закупкой товаров, работ, услуг для государственных и муниципальных нужд, разрешается с учетом особенностей, установленных законодательством о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд.

Сказанное во всяком случае не предполагает уменьшения суммы НДС, уплачиваемой поставщиком в бюджет.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьями 6, 71, 72, 74, 75, 78, 79, 80 и 100 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации

п о с т а н о в и л :

1. Признать пункты 1 и 2 статьи 424 ГК Российской Федерации, пункт 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации и подпункт «а» пункта 1 статьи 1 Федерального закона от 31 июля 2020 года № 265-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» в их взаимосвязи не соответствующими Конституции Российской Федерации, ее статьям 17 (часть 3), 19 (части 1 и 2), 35 (части 1 и 2), 55 (часть 3), 57 и 75¹, в той мере, в какой они ввиду своей пробельности относительно решения вопроса об изменении цены длящегося договора (или о его расторжении) в связи с изменениями после его заключения налогового закона, в силу которых при исполнении этого договора у поставщика возникает обязанность по уплате налога на добавленную стоимость, допускают взыскание поставщиком дополнительного вознаграждения, компенсирующего последствия указанных изменений налогового закона, с покупателя, который не имеет возможности принять соответствующие суммы налога к вычету для компенсации перелажаемых на него потерь.

2. Федеральному законодателю надлежит – исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, основанных на ее положениях, – внести в действующее правовое регулирование изменения, вытекающие из настоящего Постановления, и устранить выявленный в настоящем Постановлении пробел в правовом регулировании.

Впредь до внесения в законодательство необходимых изменений, в случае если стороны не достигли с соблюдением гражданского законодательства соглашения об изменении цены длящегося договора или о

его расторжении в связи с изменениями после его заключения налогового закона, в силу которых при исполнении этого договора возникает обязанность поставщика уплатить налог на добавленную стоимость:

поставщик вправе обратиться в суд с требованием об увеличении цены в пределах половины приходящейся на соответствующую операцию суммы налога, которая уплачивается в бюджет, если дальнейшее исполнение длящегося договора лишает его того, на что он был вправе рассчитывать при заключении этого договора, в том числе влечет имущественные потери, а покупатель, не имеющий права воспользоваться налоговым вычетом, отказался изменить договор или расторгнуть его;

цена, согласованная в длящемся договоре с физическим лицом, не может быть изменена, за исключением случаев, когда физическое лицо при заключении и исполнении договора осуществляет предпринимательскую деятельность;

вопрос об увеличении цены применительно к отношениям, связанным с закупкой товаров, работ, услуг для государственных и муниципальных нужд, разрешается с учетом особенностей, установленных законодательством о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд.

3. Судебные акты, вынесенные по делу публичного акционерного общества «Банк ВТБ», подлежат пересмотру в установленном порядке на основе временного правового регулирования, введенного настоящим Постановлением.

4. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после провозглашения, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

5. Настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в «Российской газете», «Собрании законодательства

Российской Федерации» и на «Официальном интернет-портале правовой информации» (www.pravo.gov.ru).

№ 41-П



Конституционный Суд
Российской Федерации