

account+or

Налоговая оговорка

28.10.2021

Максим Дмитриев
Старший юрист

Максим Дмитриев, старший юрист

Налоговая оговорка как способ защиты имущественных интересов от неправомерных действий контрагентов

1. Налоговая оговорка, коммерческая осмотрительность при выборе контрагента;
2. Включение в договор налоговой оговорки, интересы сторон и налогового органа;
3. Оформление налоговой оговорки, гражданско-правовые инструменты для включения в договор налоговой оговорки;
4. Судебная практика взыскания потерь, убытков с контрагентов на основании налоговой оговорки;
5. Риски несмотря на включение в договор налоговой оговорки.

1. Налоговая оговорка, коммерческая осмотрительность при выборе контрагента

1.1. Понятие налоговой оговорки

Формулировки налоговых оговорок в договоре различаются в зависимости от целей

Оговорка о косвенных налогах

Цель оговорки – определить какую сумму по договору покупатель должен уплатить продавцу, включая цену товара (работ, услуг) и налог, дополнительно предъявляемый к цене (НДС, акцизы)

Оговорка о разграничении обязанностей по уплате налогов

Цель оговорки – зафиксировать какие налоги в связи с договором платит та или иная сторона. В международных контрактах такой оговоркой стороны закрепляют, кто из них в какой стране и какие налоги уплачивает

1. Налоговая оговорка, коммерческая осмотрительность при выборе контрагента

1.1. Понятие налоговой оговорки

Оговорка об удержании налога налоговым агентом

Цель оговорки – указать в договоре сумму налога (НДС, налога на прибыль или НДФЛ), которую налоговый агент должен удержать из дохода налогоплательщика-продавца и перечислить в бюджет

Оговорка о гарантиях соблюдения налогового законодательства Российской Федерации

Цель оговорки – предусмотреть гарантии исполнения сторонами требований законодательства о налогах и сборах, бухгалтерском учете. Может быть дополнена условием о возмещении убытков, причиненных недостоверностью гарантий, или уплате неустойки

1. Налоговая оговорка, коммерческая осмотрительность при выборе контрагента

1.1. Понятие налоговой оговорки

Оговорка о возмещении убытков и (или) имущественных потерь по налогам, пеням, штрафам

Цель оговорки – предусмотреть особые условия договора, позволяющие взыскать убытки или имущественные потери от неправомерных действий контрагента в случае предъявления претензий со стороны налоговых органов, связанных с тем, что по цепочке хозяйственных операций с участием поставщика (подрядчика, субподрядчика) не сформирован источник налоговых вычетов по НДС для покупателя

1. Налоговая оговорка, коммерческая осмотрительность при выборе контрагента

1.2. Назначение налоговой оговорки

Налоговая оговорка позволяет налогоплательщику, который из-за недобросовестности контрагента не смог учесть расходы или применить налоговый вычет сумм НДС, потребовать от контрагента возмещения убытков или имущественных потерь, а в случае отказа – удержать денежные средства из сумм расчётов по договору или взыскать в судебном порядке

(п. 18 письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@, определение ВС РФ от 28.09.2017 № 308-ЭС17-13430)

Налоговая оговорка предотвращает имущественные потери добросовестного покупателя (заказчика)

1. Налоговая оговорка, коммерческая осмотрительность при выборе контрагента

1.3. Коммерческая осмотрительность

- стандарт обоснованного выбора контрагента в гражданском обороте и налоговых правоотношениях (*п. 14 письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@*)

Коммерческая осмотрительность = должная осмотрительность (*п. 10 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53*)

Неисполнение контрагентом обязанности по уплате налогов не является основанием для возложения негативных последствий на налогоплательщика, проявившего должную осмотрительность при выборе контрагента, при условии реального исполнения заключенной сделки (*п. 31 Обзора судебной практики ВС РФ № 1 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 16.02.2017*). Указанный подход закреплен в п. 3 ст. 54.1 НК РФ

1. Налоговая оговорка, коммерческая осмотрительность при выборе контрагента

1.3. Коммерческая осмотрительность

Критерии оценки проявления налогоплательщиком коммерческой осмотрительности закреплены в Определении ВС РФ от 14.05.2020

(№ 307-ЭС19-27597 и разделе IV письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@)

Они не могут быть одинаковыми для случаев ординарного пополнения материально-производственных запасов по разовым сделкам на незначительную сумму и в ситуациях, когда налогоплательщиком приобретается дорогостоящий актив, или привлекается подрядчик для выполнения существенного объема работ

Распределение бремени доказывания коммерческой осмотрительности между налоговым органом и налогоплательщиком также не может быть всегда одинаковым

1. Налоговая оговорка, коммерческая осмотрительность при выборе контрагента

1.3. Коммерческая осмотрительность

Если налогоплательщик сможет подтвердить, что им проявлена коммерческая осмотрительность и он не знал и не должен был знать об обстоятельствах, характеризующих контрагента как «техническую» компанию, налогоплательщик имеет право на учет расходов и применение налоговых вычетов по НДС по спорной сделке, несмотря на недобросовестность контрагента (*п. 20 письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@*)

В случае несоблюдения стандарта коммерческой осмотрительности или невозможности доказать это обстоятельство компания не сможет учесть расходы либо применить налоговый вычет сумм НДС и понесет финансовые потери

Возместить такие потери за счет недобросовестного контрагента поможет налоговая оговорка

2. Включение в договор налоговой оговорки, интересы сторон и налогового органа



2.1. Включение в договор налоговой оговорки

Законодательных требований по включению в договор налоговой оговорки нет. Она включается сторонами в договор добровольно

Одна сторона не вправе принуждать другую сторону сделки к внесению налоговой оговорки в договор

Другая сторона не может аргументировать свой отказ включить налоговую оговорку в договор только отсутствием законодательных требований

Включение в договор налоговой оговорки, предусматривающей специальный порядок возмещения имущественных потерь его стороны, не является формой злоупотребления гражданскими правами

2. Включение в договор налоговой оговорки, интересы сторон и налогового органа



2.2. Интересы сторон и налогового органа

Для покупателя налоговая оговорка – «страховка» от недобросовестности контрагента и претензий налогового органа по сделке с этим контрагентом

Взыскать убытки с проблемного контрагента покупателю может быть проще, чем оспаривать решения и действия налогового органа

Поставщик не заинтересован в принятии на себя обязательства по возмещению покупателю убытков и (или) имущественных потерь, но подписание договора с налоговой оговоркой может оказаться единственным возможным вариантом сотрудничества с покупателем

Если поставщик добросовестный, нет оснований отказываться от предоставления заверений о соблюдении им налогового законодательства

2. Включение в договор налоговой оговорки, интересы сторон и налогового органа



2.2. Интересы сторон и налогового органа

Если заверения предоставляются поставщиком в отношении третьих лиц, он может включить налоговую оговорку в договоры, заключаемые им с этими лицами

К поставщику, возместившему покупателю потери, возникшие в связи с неправомерными действиями третьего лица, переходит требование к этому третьему лицу о возмещении убытков (*п. 4 ст. 406.1 ГК РФ*)

Вместо отказа от подписания договора с налоговой оговоркой поставщик может сконцентрировать свои усилия на разработке альтернативного варианта текста налоговой оговорки

2. Включение в договор налоговой оговорки, интересы сторон и налогового органа



2.2. Интересы сторон и налогового органа

С точки зрения ФНС налоговая оговорка – удобный инструмент, чтобы покупатели добровольно подавали уточнённые налоговые декларации без споров с налоговыми органами, а затем самостоятельно взыскивали убытки с недобросовестных контрагентов

Фактически налоговая оговорка освобождает ФНС от необходимости формирования доказательной базы в рамках проводимых налоговых проверок и участия в судебных процессах

Поступление в бюджет доначисленных сумм налогов произойдет на основании рекомендаций ФНС покупателю, а не после вступления в силу решения налогового органа

3. Оформление налоговой оговорки, гражданско-правовые инструменты

3.1. Оформление налоговой оговорки

Для включения в договор налоговой оговорки можно использовать такие гражданско-правовые инструменты, как заверения об обстоятельствах (ст. 431.2 ГК РФ) или возмещение потерь, возникших в случае наступления определенных в договоре обстоятельств (ст. 406.1 ГК РФ), или оба в совокупности

Алгоритм действий покупателя в случае применения налоговой оговорки будет зависеть от её содержания

Если налоговая оговорка оформляется в виде дополнительного соглашения, целесообразно указать, что оно распространяет свое действие на отношения сторон, возникшие с момента заключения договора

3. Оформление налоговой оговорки, гражданско-правовые инструменты

3.2. Заверения об обстоятельствах и возмещение убытков (ст. 431.2 ГК)

Сторона договора вправе заверить другую сторону об обстоятельствах, как связанных, так и не связанных непосредственно с предметом договора, но имеющих значение для заключения договора, его исполнения или прекращения

Контрагент может предоставить заверения, что:

- им соблюдаются требования законодательства в части ведения налогового и бухгалтерского учета;
- основной целью совершения сделки (операций по договору) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

3. Оформление налоговой оговорки, гражданско-правовые инструменты

3.2. Заверения об обстоятельствах и возмещение убытков (ст. 431.2 ГК)

Контрагент может предоставить заверения, что:

- не осуществляет и не будет уменьшать налоговую базу и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения;
- все операции по договору полностью отражены в первичных документах контрагента и третьих лиц, привлеченных им в целях исполнения договора, в бухгалтерской, налоговой и иной отчетности;
- по операциям с участием контрагента и третьих лиц не имеется и не будет признаков несформированного источника по цепочке поставщиков товаров (работ, услуг) для принятия к вычету сумм НДС

3. Оформление налоговой оговорки, гражданско-правовые инструменты

3.2. Заверения об обстоятельствах и возмещение убытков (ст. 431.2 ГК)

Лицо, предоставившее недостоверное заверение, обязано возместить убытки или уплатить предусмотренную договором неустойку

Ответственность наступает, если лицо, предоставившее недостоверное заверение, исходило, что другая сторона будет на него полагаться

Если заверение предоставлено лицом при осуществлении предпринимательской деятельности, в случае его недостоверности ответственность наступает независимо от вины, если иное не предусмотрено соглашением сторон

Сторона, полагавшаяся на заверение вправе отказаться от договора, если иное не предусмотрено соглашением сторон

3. Оформление налоговой оговорки, гражданско-правовые инструменты

3.2. Заверения об обстоятельствах и возмещение убытков (ст. 431.2 ГК)

Условия для возмещения убытков:

- факт противоправного поведения контрагента – нарушения им обязательства;
- наличие убытков, их размер;
- наличие причинно-следственной связи между противоправным поведением контрагента и убытками

Контрагент, опровергающий доводы относительно причинной связи между своим поведением и убытками покупателя, может представить доказательства существования иной причины возникновения этих убытков. Он также вправе предъявить возражения по размеру убытков и представить доказательства, что покупатель мог уменьшить их, но не принял для этого разумных мер

3. Оформление налоговой оговорки, гражданско-правовые инструменты



3.3. Возмещение потерь в случае наступления определенных в договоре обстоятельств (ст. 406.1 ГК РФ)

Договором может установлена обязанность одной из сторон возместить имущественные потери другой стороны, возникшие при наступлении определенных в договоре обстоятельств и не связанные с нарушением обязательства его стороной (например, потери, вызванные предъявлением к стороне требований органами государственной власти)

Основанием для возмещения может быть уведомление налогового органа о наличии несформированного по цепочке хозяйственных операций с участием поставщика источника для принятия к вычету сумм НДС и предложении подать уточненную налоговую декларацию, исключить из вычетов соответствующую сумму НДС по взаимоотношениям с поставщиком

3. Оформление налоговой оговорки, гражданско-правовые инструменты

3.3. Возмещение потерь в случае наступления определенных в договоре обстоятельств (ст. 406.1 ГК РФ)

Возмещение потерь осуществляется:

- вне зависимости от наличия нарушения обязательства соответствующей стороной;
- независимо от причинной связи между поведением контрагента и подлежащими возмещению потерями, вызванными наступлением определенных сторонами обстоятельств.

Возмещение допускается, если доказано, что они уже понесены или будут понесены в будущем

Сторона, требующая возмещения, должна доказать наличие причинной связи между наступлением соответствующего обстоятельства и ее потерями

Соглашение о возмещении потерь должно быть явным и недвусмысленным

4. Судебная практика взыскания потерь с контрагентов на основании налоговой оговорки

4.1. Взыскание убытков, причиненных недостоверностью заверений об обстоятельствах

1. Определение Верховного Суда РФ от 28.09.2017 № 308-ЭС17-13430 по делу № А53-22858/2016

ООО Торговый дом «Риф» обратилось в суд с иском к ООО «Агробизнес» о взыскании убытков, причиненных недостоверностью заверений об обстоятельствах. Продавец обязался возместить покупателю убытки, понесенные нарушением продавцом гарантий и заверений и (или) допущенных продавцом нарушений налогового законодательства, в размере сумм, уплаченных покупателем в бюджет на основании решений (требований) налоговых органов о доначислении НДС (в т.ч. решений об отказе в применении налоговых вычетов) или решений об уплате этого НДС покупателем в бюджет, решений (требований) об уплате пеней и штрафов на размер доначисленного НДС.

4. Судебная практика взыскания потерь с контрагентов на основании налоговой оговорки a+

4.1. Взыскание убытков, причиненных недостоверностью заверений об обстоятельствах

Налоговым органом установлен факт создания ответчиком и его поставщиком (ООО «Фаворит») искусственного документооборота при отсутствии фактической возможности осуществить поставки ТМЦ

Факт невозможности реализации истцом права на налоговый вычет относительно спорных сумм подтвержден решениями налогового органа. Ответственность ответчика за недостоверность данных гарантий и заверений, в зависимости от обжалования истцом в судебном порядке решений налогового органа не ставится

Факт, что налоговые вычеты предусмотрены нормами налогового, а не гражданского законодательства, не препятствует тому, что сумма не полученных налоговых вычетов может быть квалифицирована в качестве понесенных правомочной стороной убытков

4. Судебная практика взыскания потерь с контрагентов на основании налоговой оговорки



4.1. Взыскание убытков, причиненных недостоверностью заверений об обстоятельствах

2. Определение Верховного Суда РФ от 14.02.2020 № 304-ЭС20-393 по делу № А27-7380/2018

ООО «Шахта им. С. Д. Тихова» обратилось с иском к ООО «ПромТехСервис» о взыскании убытков, причиненных недостоверностью заверений об обстоятельствах

Ответчик нарушил условия договора, поставив комбайны импортного производства без таможенной процедуры, с нарушением правил оформления первичной документации. Решением таможни наложен арест на комбайны, истец проинформирован о необходимости уплаты таможенных пошлин, налогов и декларировании товара

Чтобы не допустить изъятие комбайнов ООО «Шахта им. С. Д. Тихова» оплатило пошлины, сборы и НДС

4. Судебная практика взыскания потерь с контрагентов на основании налоговой оговорки



4.1. Взыскание убытков, причиненных недостоверностью заверений об обстоятельствах

Налоговый орган установил формальный характер документооборота между ответчиком и его контрагентом (ООО «Меркурий»), отсутствие реальных хозяйственных операций между ними

По результатам камеральной проверки истца решением налогового органа отказано в возмещении НДС. Судом отказано в признании решений налогового органа недействительными, т.к. ООО «Шахта им. С. Д. Тихова» формально осуществила должную осмотрительность при оценке и выборе поставщика

Суды пришли к выводу о наличии оснований для возложения на ответчика установленной договором ответственности в виде возмещения понесенных истцом убытков (сумм НДС, в возмещении которого отказано налоговой инспекцией, и сумм ввозных таможенных пошлин и сборов, уплаченных истцом)

4. Судебная практика взыскания потерь с контрагентов на основании налоговой оговорки a+

4.2. Возмещение имущественных потерь путем удержания из сумм расчётов по договору

1. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17.11.2020 № Ф04-4801/2020 по делу № А67-11580/2019

ООО «Сибирская оптовая компания» обратилось в суд с иском к АО «Сибирская аграрная группа» о взыскании задолженности по договору

Ответчик произвел удержание имущественных потерь из сумм расчетов по договору в связи с наличием несформированного источника для применения вычета НДС по операциям с истцом, подачей уточненной налоговой декларации по НДС и уплатой налога в бюджет

4. Судебная практика взыскания потерь с контрагентов на основании налоговой оговорки a+

4.2. Возмещение имущественных потерь путем удержания из сумм расчётов по договору

На поставщика возложена обязанность по устранению признаков несформированного источника по НДС в месячный срок с даты получения соответствующего уведомления от покупателя

Право ответчика на возмещение имущественных потерь в связи с добровольной уплатой налога в бюджет, обусловленной наступлением согласованных сторонами обстоятельств, прямо предусмотрено договором

Сторонами согласован порядок возмещения имущественных потерь путем удержания покупателем сумм имущественных потерь из расчетов по сделкам с поставщиком, в связи с чем действия покупателя являются законными.

4. Судебная практика взыскания потерь с контрагентов на основании налоговой оговорки a+

4.2. Возмещение имущественных потерь путем удержания из сумм расчётов по договору

2. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 18.08.2020 № Ф05-8197/2020 по делу № А41-71148/2019

ООО «Агростандарт» обратилось в суд с иском к ОАО «Луховицкий мукомольный завод» о взыскании задолженности по договору поставки

Ответчик произвел удержание имущественных потерь из сумм расчетов по договору из-за неустранения поставщиком признаков несформированного источника для принятия к вычету сумм НДС, подачей ответчиком уточненной налоговой декларации по НДС и уплатой налога в бюджет

Суды решили, что непринятая налоговая выгода в виде вычета суммы НДС правомерно удержана ответчиком из суммы неоплаченной стоимости товара

4. Судебная практика взыскания потерь с контрагентов на основании налоговой оговорки a+

4.2. Возмещение имущественных потерь путем удержания из сумм расчётов по договору

3. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 26.04.2021 № Ф07-1491/2021 по делу № А56-50870/2020

ООО «ЕК-ТРЕЙД» обратилось в суд с иском к ОАО «Великолукский мясокомбинат» о взыскании задолженности по договору поставки

Ответчик произвел удержание спорной суммы, реализуя право на возмещение имущественных потерь из-за неустранения поставщиком признаков несформированного источника для применения вычета НДС, подачей ответчиком уточненной декларации по НДС и уплатой налога

4. Судебная практика взыскания потерь с контрагентов на основании налоговой оговорки a+

4.2. Возмещение имущественных потерь путем удержания из сумм расчётов по договору

Суды первой и апелляционной инстанций необоснованно применили вместо положений договора о возмещении имущественных потерь положения о возмещении убытков, которые в данном случае не подлежали применению

Суд округа пришел к выводу об отсутствии оснований для взыскания задолженности по договору поставки, правомерном удержании покупателем имущественных потерь и отменив судебные акты нижестоящих судов, направил дело на новое рассмотрение

Законность постановления окружного суда подтверждена Определением Верховного Суда РФ от 25.08.2021 № 307-ЭС21-13926

4. Судебная практика взыскания потерь с контрагентов на основании налоговой оговорки a+

4.3. Возможность взыскания убытков с контрагента без налоговой оговорки в договоре

1. Определение Верховного Суда РФ от 09.09.2021 № 302-ЭС21-5294 по делу № А33-3832/2019

АО «Таймырская топливная компания» обратилась в суд с иском к ООО «Таймырстрой» о взыскании убытков (сумм НДС, пени, штрафа)

Налоговым органом в отношении истца принято решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, начислена недоимка по НДС, пени и штраф. Налоговый орган оставил без удовлетворения апелляционную жалобу истца

Во исполнение вступившего в силу решения налогового органа истец уплатил в бюджет доначисленные суммы недоимки, пени и штрафа

Судом отказано в признании решения налогового органа недействительным (дело № А33-12005/2017)

4. Судебная практика взыскания потерь с контрагентов на основании налоговой оговорки a+

4.3. Возможность взыскания убытков с контрагента без налоговой оговорки в договоре

При рассмотрении настоящего дела суды заключили:

- истец не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента;
- прямая причинно-следственная связь между поведением ответчика и возникновением у истца убытков отсутствует;
- истец пропустил срок исковой давности

Выводы Верховного Суда РФ:

- возмещение убытков допустимо при любом умалении имущественной сферы участника оборота, в том числе выразившемся в увеличении его налогового бремени по обстоятельствам, которые не должны были возникнуть при надлежащем (добросовестном) исполнении обязательств другой стороной договора;

4. Судебная практика взыскания потерь с контрагентов на основании налоговой оговорки a+

4.3. Возможность взыскания убытков с контрагента без налоговой оговорки в договоре

- то обстоятельство, что заказчик мог предотвратить наступление для него неблагоприятных последствий, самостоятельно выявив нарушения в деятельности подрядчика, умышленно нарушающего условия договора, не может служить основанием для освобождения подрядчика от ответственности за причиненные заказчику убытки;
- подрядчик не должен ставить заказчика в такое положение, при котором последний не сможет реализовать права, предусмотренные законодательством о налогах и сборах;
- проявление истцом неосторожности при выборе контрагента могло служить лишь основанием для уменьшения судом размера ответственности подрядчика, но не для полного отказа в возмещении убытков (п. 1 ст. 404 ГК РФ);

4. Судебная практика взыскания потерь с контрагентов на основании налоговой оговорки a+

4.3. Возможность взыскания убытков с контрагента без налоговой оговорки в договоре

- отсутствуют доказательства соучастия истца в нарушениях, допущенных подрядчиком (субподрядчиком), согласованности их действий и направленности этих действий на получение экономического эффекта за счет неуплаты НДС;
- срок исковой давности должен исчисляться с момента вступления в силу решения налогового органа, а не со дня подписания последнего акта о приемке выполненных работ.

Состоявшиеся по делу судебные акты отменены, дело направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции. При новом рассмотрении дела судам следует учесть правовую позицию, изложенную в определении Верховного Суда РФ

5. Риски несмотря на включение в договор налоговой оговорки



Невозможность взыскания потерь, убытков с контрагента может быть связана с:

- банкротством или ликвидацией контрагента;
- добровольной уплатой покупателем налога в бюджет на основании рекомендаций налогового органа, несмотря на то, что по условиям налоговой оговорки контрагент возмещает покупателю убытки только в случае уплаты им налога по решению налогового органа (*постановление 11го арбитражного апелляционного суда от 10.11.2020 № 11АП-14334/2020 по делу № А55-33207/2019*);
- соучастием покупателя в нарушениях, допущенных контрагентом, согласованностью действий сторон и направленностью этих действий на получение экономического эффекта за счет неуплаты НДС (*определение Верховного Суда РФ от 09.09.2021 № 302-ЭС21-5294 по делу № А33-3832/2019*);

5. Риски несмотря на включение в договор налоговой оговорки



Невозможность взыскания потерь, убытков с контрагента может быть связана с:

- вынужденным заключением контрагентом договора, содержащего налоговую оговорку, при наличии явного неравенства преддоговорных возможностей, когда контрагент был поставлен в положение, затрудняющее согласование иного содержания условий договора (*постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17.11.2020 № Ф04-4801/2020 по делу № А67-11580/2019, Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 26.04.2021 № Ф07-1491/2021 по делу № А56-50870/2020, п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 14.03.2014 № 16 «О свободе договора и ее пределах»*)

Спасибо за внимание!

a+

115114 Москва

1й Дербеневский пер. д.5

+7 495 788 00 05

196006 Санкт-Петербург

Лиговский пр. 266 стр.1

+7 812 325 82 94

info@accountor.ru

accountor.com

account⁺or