

В. В. Цыганков

НЕВЫПОЛНЕНИЕ УСЛОВИЙ ДОГОВОРА, КАК ОСНОВАНИЕ ВОЗНИКНОВЕНИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

Аннотация: Гражданско-правовые сделки заключенные сторонами в рамках предпринимательской деятельности и обремененные в договорную форму, в ходе проведения налоговых проверок, подвергаются тщательному анализу со стороны налоговых органов на предмет выявления в них фактов, свидетельствующих о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Ключевые слова: налоги и налогообложение, налоговые риски, не выполнение условий договора, доначисление налога.

Логика проверяющих такова. Налоговые обязательства, возникающие у хозяйствующих субъектов, напрямую зависят от условий заключенных ими договоров.

С этим трудно поспорить. Действительно, несмотря на то, что обязательства налогоплательщиков следуют из налогового законодательства, а не из договоров, тем не менее, налоговые последствия не возникают сами по себе, они вторичны по отношению к гражданско-правовым договорам, т.е. непосредственным образом зависят от предмета договора и его условий. На данное обстоятельство обратил внимание КС РФ в Определении от 02.11.2006 N 444-О в котором отметил: налоговые последствия должны зависеть от правоустанавливающих обстоятельств, а именно от основания и момента возникновения права собственности, которое регулируется в частности нормами гражданского права.

Также, заключение договоров может быть направлено на минимизацию налогообложения¹.

Данный вывод согласуется с правовой позицией Конституционного Суда РФ, изложенной в Определении от 08.06.2004 N 226-О, в котором в частности отмечено, что сделка может быть совершена с целью неуплаты налогов.

Учитывая, что на фискальные органы возложена обязанность, контролировать налоговые поступления в бюджет, вторжение их в сферу частных правоотношений вполне объяснимо.

Рассмотрим ситуацию, при которой налоговый орган в рамках проведения выездной налоговой проверки доначислил налогоплательщику налог на прибыль и НДС, руководствуясь условиями заключенного им договора, и дадим правовую оценку действиям проверяющих.

Как следует из материалов проверки, налогоплательщик в проверяемом периоде в качестве поставщика осуществлял поставку газа.

Исходя из условий договоров, цена поставки газа зависела от объема поставленного газа. В приложении к договору стороны согласовали объем поставок и цену.

В договоре содержалось условие о том, что в случае невыборки газа более чем на 5% от запланированного объема газа, фактическая цена газа подлежит изменению (увеличению) и рассчитывается по формуле:

$$C_{\text{факт}} = \frac{1/3 V_{\text{баз.мес.}} \times C_{\text{баз.}} + 2/3 V_{\text{факт.мес.}} \times C_{\text{баз.}}}{V_{\text{факт.мес.}}}$$

При этом стоимость Фактического месячного объема газа, рассчитанная по Фактической цене газа в соответствии с условиями настоящего договора, указывается поставщиком в Акте приема-передачи газа, счете-фактуре и товарно-транспортной накладной на газ, направляемых поставщиком покупателям.

Несмотря на то обстоятельство, что имела место невыборка газа более чем на 5% от запланированного объема газа, фактическую цену поставленного газа поставщик не изменил (не увеличил). Данные действия поставщика были оценены инспекцией как

¹ Например, в целях получения необоснованной налоговой выгоды, в отсутствие у сторон деловой цели, заключение между ними договора, для создания необходимого документооборота, имитирующего осуществление реальной хозяйственной деятельности.

неправомерные, и проверяющими был доначислен налог на прибыль и НДС, рассчитанный ими по формуле приведенной в тексте договора. Также организация была привлечена к ответственности предусмотренной п.1 ст. 122 НК РФ и ей были начислены пени.

Оценим решение налогового органа с позиций действующего законодательства Российской Федерации.

На первый взгляд может показаться, что действия проверяющих обоснованы и законны.

Между тем, это не так.

Как известно, налоговые обязательства налогоплательщиков следуют не из договора, а из закона, к такому выводу пришел Конституционный Суд РФ в Определении КС РФ от 21.12.1998 N 190-О

С публично - правовым характером налога и государственной казны и с фискальным суверенитетом связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств.

Высший Арбитражный Суд, в письме от 31 мая 1994 г. "Обзор практики разрешения споров, возникающих в сфере налоговых правоотношений и затрагивающих общие вопросы применения налогового законодательства" указал, что "отношения между налоговыми инспекциями и налогоплательщиками, складывающиеся в связи с осуществлением налоговыми инспекциями контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, гражданско-правовыми не являются. Вывод, сделанный высшей судебной инстанцией, согласуется с пунктом 3 ст. 2 ГК РФ, где установлено, что к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в т.ч. к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется.

Договор как юридический факт, лежащий в основе обязательства, представляет собой соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей (п. 1 ст. 420 ГК РФ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 422 ГК РФ договор должен соответствовать обязательным для сторон правилам, установленным законом или

иными правовыми актами (императивным нормам), действующим в момент его заключения.

Данное положение содержит изъятие из общего принципа свободы договора, закрепленного в статье 421 ГК РФ и предполагающего свободу усмотрения сторон при определении условий договора.

В тех случаях, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами, стороны не могут определить его по своему усмотрению (п. 4 ст. 421 ГК РФ). "При всей свободе договора последний должен соответствовать обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами (императивными нормами), действующим в момент его заключения. Существование императивных норм обусловлено необходимостью защиты публичных интересов или интересов экономически слабой стороны в договоре"²

Поскольку заключаемые договоры все же затрагивают сферу публично-правовых отношений, при их составлении необходимо учитывать не только гражданско-правовые последствия, но и налогообложение сторон сделки. Медведев А.Н. справедливо отмечает, чтовсе многообразие сделок (около двухсот) налоговое законодательство втискивает в "прокрустово ложе" товаров, работ и услуг. Поэтому старайтесь максимально приблизить текст договора к формулировкам Налогового кодекса РФ, не перегружайте его непонятными терминами. Особенно важно принимать во внимание указанное обстоятельство при изложении предмета договора, поскольку он является его существенным условием³.

К условиям договора, влияющим непосредственно на налоговые обязательства сторон, можно отнести: предмет договора, обязанности сторон, договорную цену, дату исполнения обязательств, форму осуществления расчетов и др.

Изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке.

Определение окончательной цены сделки основывается на п. 2 ст. 424 ГК РФ и п. 1 ст. 157 ГК РФ. Согласно п. 1 ст. 424 ГК РФ исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением

² Гражданское право: Учебник. В 3 т. Т. 1 / Под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. 6-е изд. М., 2002. С. 585 - 586.

³ Медведев А.Н. Влияние условий договора на порядок налогообложения. Налоговый вестник, 2009. 288 с.

сторон, п. 2 этой статьи устанавливает, что после заключения договора допускается изменение цены в случаях и на условиях, предусмотренных договором. В соответствии с п. 1 ст. 157 ГК РФ сделка считается совершенной под отлагательным условием, если стороны поставили возникновение прав и обязанностей в зависимость от обстоятельства, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет.

В ходе проверки проверяющие установили, что, несмотря на невыборку определенного количества газа, налогоплательщик в нарушение условий договора не скорректировал цену газа, тем самым, занизил налогооблагаемую базу по налогу на прибыль и НДС. Соглашение в письменной форме об изменении условий договора у налогоплательщика отсутствовало.

Между тем, определяя цену поставленного газа расчетным путем и доначисляя налог, проверяющие не учли следующее.

Целью деятельности Общества, как любой коммерческой организации, является извлечение прибыли. Вся деятельность Общества направлена на получение прибыли путем осуществления хозяйственных операций с другими организациями. Для этого заключаются договоры между хозяйствующими субъектами, которые предусматривают права и обязанности для сторон. Условия договоров устанавливаются сторонами по взаимному согласию, и налоговый орган, не вправе вмешиваться в хозяйственную деятельность организаций, которая регулируется гражданским законодательством.

Президиум ВАС РФ в постановлении от 26.02.2008 N 11542/07 подчеркнул, что хозяйствующие субъекты самостоятельно по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности. В полномочия налоговых органов входит лишь контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а не вменение им доходов исходя из собственного видения способов достижения налогоплательщиками экономического результата.

ФАС Московского округа в постановлении от 30.07.2009 N КГ-А40/6944-09 по делу N А40-50176/08-130-459 пришел к выводу о том, что налоговые органы не вправе вмешиваться в хозяйственную деятельность юридических лиц и давать оценку действиям их органов.

Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 24.02.2004 N 3-П справедливо

отметил, что судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов.

Давая оценку выводам, изложенным в перечисленных судебных актах, и учитывая разнополярность сфер публично-правовых и гражданско-правовых отношений, можно говорить об отсутствии у налоговых органов предопределяющих полномочий в сфере частноправовых отношений.

Установление условий гражданско-правовых сделок, в отсутствие императивных норм в ГК РФ регулирующих договорные отношения, является исключительной прерогативой их сторон. Налоговым органом порой не учитывается, что в силу части 2 статьи 1 ГК РФ граждане (физические лица) и юридические лица приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своем интересе. Они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых, не противоречащих законодательству условий договора.

В случае если условия договора о корректировке цены не предусмотрены императивной нормой права, а установлены соглашением сторон, то стороны могут исключить их применение, либо установить иные правила в соответствии с обычаями делового оборота. В рассматриваемой ситуации, отсутствие в письменной форме соглашения сторон о том, что в случае невыборки газа цена не подлежит корректировке, а остается первоначальной (фактической) не означает отсутствия такого соглашения. В данном случае, воля сторон направленная на изменение условий договора может быть закреплена в первичных учетных документах и счетах-фактурах, где найдут свое отражение реальные хозяйственные операции⁴.

Отметим, что допустимым доказательством, подтверждающим факт совершения налогоплательщиком той или иной хозяйственной операции, влияющей на исчисление налогов, является только первичный учетный документ (ст. 313 и п. 1 статьи 248 НК РФ).

⁴ Постановление ФАС Московского округа от 21.08.2008 N КА-А40/7852-08 по делу N А40-63866/07-143-199

Договор в виде письменного документа является подтверждением существования договорного отношения. Сам же договор первичным бухгалтерским и налоговым документом и доказательством совершения налогоплательщиком хозяйственной операции не является.

Законодатель не отождествляет гражданско-правовые договоры с документами бухгалтерского и налогового учета.

Такие документы, как хозяйственные договоры не являются первичными учетными документами, на основании которых в соответствии со статьей 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" ведется бухгалтерский учет⁵.

По нашему мнению, размер доначисленных налоговым органом по результатам проверки сумм налога должен соответствовать действительным налоговым обязательствам налогоплательщика, определяемым на основании положений НК РФ.

Так ФАС Поволжского округа в постановлении от 25.07.2008 N А57-15256/07 признал неправомерным доначисление обществу НДС в связи с тем, что при исчислении выручки от реализации товара - металлолома принимался его вес, указанный в счетах-фактурах и в приемосдаточных актах (фактический вес при перевешивании с процентом засора), а не вес, указанный в железнодорожных квитанциях, который превышает вес, отраженный в счетах-фактурах. Исходя из норм п. 1 ст. 223, п. 1 ст. 458 ГК РФ, а также условий договоров поставки суд сделал вывод о том, что объем реализованного обществом по договору товара определяется объемом, который реально перешел в собственность покупателя после его доставки на основании предусмотренного договором поставки приемосдаточного акта. Данные железнодорожных квитанций о приеме груза к перевозке при изложенных обстоятельствах не могут служить основанием для доначисления налога, так как согласно приведенным нормам гражданского и налогового законодательства эти данные не являются достоверным доказательством объема реально поступившего в собственность покупателя товара. Различие в данных, указанных в железнодорожных квитанциях и приемосдаточных актах, является лишь основанием для предъявления претензии к перевозчику, который несет ответственность за

сохранность принятого к перевозке груза, но не является доказательством занижения налогоплательщиком налоговой базы при исчислении НДС.

Как видим, складывающаяся судебная арбитражная практика исходит из того, что налоговые обязательства возникают из документов, на основании которых ведется бухгалтерский и налоговый учет. Иные документы, доказательством возникновения обязанности по уплате налога не являются.

Поскольку, в рассматриваемом примере, фактическая цена газа указывалась поставщиком в Актах приема-передачи газа, счетах-фактурах и товарно-транспортных накладных на газ, оснований для доначисления налога сверх сумм отраженных в первичных учетных документах у налогового органа не имелось.

Согласование сторонами в договоре условий об изменении цены товара само по себе не может являться достаточным основанием для возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате соответствующих сумм налога.

Рассматривая схожую ситуацию, ВАС РФ в решении от 14.08.2003 N 8551/03 отклонил доводы налогового органа о том, что моментом признания должником штрафных санкций является факт подписания им договора, а согласование сторонами в договоре условий о неустойке само по себе достаточно для признания налогоплательщиком причитающихся сумм в качестве внереализационного дохода.

Как указал суд, фактом, свидетельствующим о признании должником обязанности уплатить сумму штрафа (пени), является либо фактическая уплата кредитором суммы неустойки, либо получение кредитором письменного подтверждения от должника, однозначно свидетельствующего о готовности последнего уплатить определенную договором сумму неустойки, либо вступление в законную силу решения суда о взыскании с должника неустойки (штрафов, пени). Подписание сторонами договора лишь допускает возможность применения штрафных санкций в установленном этим договором размере, но не может безусловно свидетельствовать о возникновении у налогоплательщика внереализационного дохода.

Есть и еще один аргумент, свидетельствующий о неправомерности действий проверяющих

⁵ Постановление ФАС Московского округа от 25.08.2010 N КА-А40/9656-10 по делу N А40-16846609-148-1127

Налоговый Кодекс РФ предусматривает закрытый перечень ситуаций, когда налоговый орган вправе определять цену сделки с последующим доначислением сумм налога.

Согласно пп.7 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговый орган вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Статьей 40 НК РФ установлено, что налоговые органы при осуществлении контроля за полной исчисления налогов вправе проверять правильность

применения цен и в случаях, предусмотренных пунктом 2 настоящей статьи, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Также, налоговый орган, руководствуясь пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, вправе самостоятельно изменить юридическую квалификацию заключенных налогоплательщиком сделок и применить к ним соответствующие налоговые последствия (п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 10.04.2008 N 22 “О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации”).

Вместе с тем доначисление налоговым органом налога, в отсутствие оснований предусмотренных пп.7 п. 1 ст. 31 НК РФ, ст. 40 НК РФ и пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ не правомерно, поскольку не предусмотрено НК РФ.

Библиография:

1. М.А.Климова Скидки в договоре: виды и налоговые последствия // “Налоговый вестник”, 2010, N 6
2. Митряшкина О.А. Налоговые последствия недействительности договоров // “Законодательство и экономика”, 2007, N 9
3. А.Н.Медведев Влияние условий договора на порядок налогообложения // “Налоговый вестник”, 2009
4. Д.А.Родин Налоговые риски признания договора незаключенным // “Налоговый вестник”, 2009, N6
5. И.Ю.Тимофеева Агентский договор и налоговые риски: их последствия для налогоплательщиков // “Бухгалтер и закон”, 2010, N 4
6. Е.А. Павлодский, Т.Л. Левшина Договоры в предпринимательской деятельности // “Статут”, 2008
7. В.В.Авдеев Учет и налогообложение длительных договоров // “Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях”, 2010, N 17
8. Соловьев В. Публичное” и “частное” в налоговом праве // “Законодательство и экономика”, N8, 2000
9. Гражданское право: Учебник. В 3 т. Т. 1 / Под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. 6-е изд. М., 2002. С. 585 - 586.
10. Цыганков В.В. Налоговые риски при исполнении договора комиссии // Налоговая политика и практика №2 (86) февраль 2010

References (transliteration):

1. M.A.Klimova Skidki v dogovore: vidy i nalogovyje posledstvija \ "Nalogovyj vestnik", 2010, N 6
2. Mitrjashkina O.A. Nalogovyje posledstvija nedejstvitel'nosti dogovorov \ "Zakonodatel'stvo i jekonomika", 2007, N 9
3. A.N.Medvedev Vlijanie uslovij dogovora na porjadok nalogooblozhenija \ "Nalogovyj vestnik", 2009
4. D.A.Rodin Nalogovyje riski priznanija dogovora nezakljuchennym \ "Nalogovyj vestnik", 2009,N6
5. I.Ju.Timofeeva Agentskij dogovor i nalogovyje riski: ih posledstvija dlja nalogoplatel'nikov \ "Buhgalter i zakon", 2010, N 4
6. E.A. Pavlodskij, T.L. Levshina Dogovory v predprinimatel'skoj dejatel'nosti \ "Statut",2008
7. V.V.Avdeev Uchet i nalogooblozhenie dlitel'nyh dogovorov \ "Buhgalterskij uchet v bjudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah", 2010, N 17
8. Solov'ev V. Publichnoe" i "chastnoe" v nalogovom prave \ "Zakonodatel'stvo i jekonomika",N8,2000
9. Grazhdanskoe pravo: Uchebnik. V 3 t. T. 1 / Pod red. A.P. Sergeeva, Ju.K. Tolstogo. 6-e izd. M., 2002. S. 585 - 586.
10. Cygankov V.V. Nalogovyje riski pri ispolnenii dogovora komissii \ Nalogovaja politika i praktika №2 (86) fevral' 2010