

ФБК | Legal

**Практические аспекты
применения налоговых
оговорок: актуальные
судебные прецеденты**

Субботина Екатерина

Менеджер, руководитель практики



Налоговая оговорка — условие гражданско-правового договора о распределении налоговых расходов и рисков

Виды оговорок:

Оговорки о формировании цены / порядке выплаты дохода и удержаний из него

- оговорки об НДС и иных косвенных налогах;
- оговорки об исполнении обязанностей налогового агента.

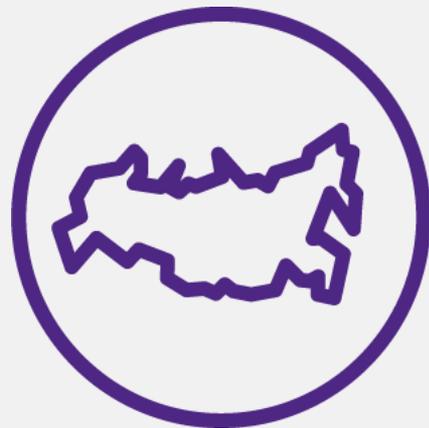
Защита от рисков претензий по ст. 54.1 НК РФ

- обязательства сторон действовать определенным образом с целью соблюдения налогового законодательства, последствия предъявления налоговых претензий, связанных с выбором контрагентов.

«О налогах не договариваются» — налоговая оговорка — институт гражданского права

Внутрироссийский НДС

- Оговорки о распределении рисков, связанных с налоговыми претензиями при ненадлежащем выборе контрагентов и по несформированным источникам вычета



Эволюция судебной практики по вопросу о взыскании «налоговых убытков» в гражданско-правовом споре:

- I. Постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.1997 № 3787/96, взыскание налоговых убытков в гражданско-правовом споре недопустимо; Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 27.01.2020 по делу № А71-5923/2019: «Вопросы применения вычета по НДС — предмет налогового права, при этом налоговое законодательство не предоставляет право налогоплательщику перекладывать исполнение своих налоговых обязательств на другое лицо; возмещение сумм НДС напрямую не связано с гражданским оборотом».
- II. Решение Арбитражного суда города Москвы от 10.06.2020 по делу № А40-250751/2019, оставлено в силе вышестоящими инстанциями (Определение Верховного Суда РФ от 30.06.2021): «Суд усматривает причинную связь между действиями истца в виде уклонения от отражения в налоговом и бухгалтерском учете операций по выполнению спорного договора и неуплате налогов (что установлено в решении налогового органа). Данные суммы являются прямыми убытками ответчика, которые в соответствии с условиями договора и ст. 15 ГК РФ ответчик вправе был удержать из сумм, подлежащих уплате истцу».

Эволюция судебной практики по вопросу о взыскании «налоговых потерь» в гражданско-правовом споре:

- III. Определение СКЭС ВС РФ от 09.09.2021 № А33-3832/2019 «Таймырская топливная компания»:
«Возмещение убытков **допустимо** при **любом негативном последствии** для имущества участника оборота, в том числе при увеличении налогового бремени по обстоятельствам, которые не должны были возникнуть при надлежащем исполнении обязательств другой стороной».

Для чего нужна налоговая оговорка, если допустимо взыскание налоговых убытков по общим правилам гражданско-правовой ответственности?

Проблемы взыскания убытков:

- Деликтная (внедоговорная) ответственность **при наличии вины** причинителя вреда.
- Доводы ответчика о «вине кредитора»: п. 1 ст. 404 ГК РФ, п. 2 ст. 1083 ГК РФ: При наличии умысла у «налогового мошенника» — уместно ли учитывать «неосторожность потерпевшего»?

«Никто не вправе извлекать преимущество из своего незаконного или недобросовестного поведения» (п.4 ст. 1 ГК РФ).

- Доводы ответчика об «отсутствии причинной связи»:

Проблема добровольного удовлетворения «рекомендаций» налогового органа или недостаточно активной защиты в рамках налогового спора.

! Риск неполного возмещения при отсутствии налоговой оговорки.

Конструкция налоговой оговорки: что выбрать?



Договорные
обязательства +
ответственность за
их неисполнение
(убытки, неустойка)



Заверения +
последствия их
недостоверности
(убытки, неустойка)



Обстоятельства, не
связанные с
нарушением
обязательства +
возмещение потерь

Убытки за неисполнение договорного обязательства: предмет доказывания

Ст. 15, ст. 393, ст. 401, ст. 404 ГК РФ, Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2016 № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств», Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 N 32-П:

- ответчик является обязанным лицом (в результате действий\бездействия которого возник ущерб)
- факты противоправного деяния - нарушения обязательства или обязанности **ответчиком** (был ли «разрыв» и кем он допущен),
- наличие и размер убытков,
- **причинную связь** между неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства должником (противоправным деянием) и названными убытками (вред должен быть обусловлен противоправным деянием)
- должник вправе предъявить возражения относительно размера причиненных кредитором убытков и представить доказательства, что кредитор мог уменьшить такие убытки, но не принял для этого разумных мер,
- должник может сослаться на обстоятельства непреодолимой силы,
- должник может сослаться на «неосторожность кредитора» (смешанная вина).

Заверения об обстоятельствах: предмет доказывания

Ст. 431.2 ГК РФ, Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 25.12.2018 № 49 «О некоторых вопросах применения общих положений Гражданского кодекса Российской Федерации о заключении и толковании договора», Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 22 ноября 2016 г. № 54 «О некоторых вопросах применения общих положений Гражданского кодекса Российской Федерации об обязательствах и их исполнении»:

«В силу пункта 1 статьи 431.2 ГК РФ сторона договора вправе явно и недвусмысленно 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, и тем самым принять на себя ответственность за соответствие заверения действительности дополнительно к ответственности, установленной законом или вытекающей из существа законодательного регулирования соответствующего вида обязательств».

- (!) суды рассматривают требования о взыскании «налоговых» убытков при недостоверности заверений по правилам главы 25 ГК РФ об ответственности (требуют доказательств, что недостоверность заверений была вызвана противоправным поведением ответчика).

Заверения об обстоятельствах: предмет доказывания

Заверение – не обязательство, а утверждение о факте:

П. 1: Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 22.11.2016 № 54 «О некоторых вопросах применения общих положений Гражданского кодекса Российской Федерации об обязательствах и их исполнении»: "В случаях, предусмотренных законом или вытекающих из существа обязательства, на сторону может быть возложена обязанность отвечать за **наступление или ненаступление определенных обстоятельств**, в том числе **не зависящих от ее поведения**, например в случае недостоверности заверения об обстоятельствах".

- правило «разумных ожиданий»: названная ответственность наступает при условии, если лицо, предоставившее недостоверное заверение, **исходило из того, что сторона договора будет полагаться на него, или имело разумные основания исходить из такого предположения – совместный умысел исключает взыскание**
- предприниматель отвечает за недостоверное заверение независимо от того, было ли ему известно об их недостоверности, и не может в обоснование **освобождения от ответственности** ссылаться на то, что другая сторона договора являлась неосмотрительной и сама не выявила его недостоверность, т. е. **уменьшение ответственности возможно на основании довода о «вине кредитора» возможно**

Возмещение потерь: предмет доказывания

Ст. 406.1 ГК РФ, Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2016 № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств»: «Стороны обязательства, действуя при осуществлении ими предпринимательской деятельности, могут своим соглашением предусмотреть обязанность одной стороны возместить имущественные потери другой стороны, возникшие в случае наступления определенных в таком соглашении обстоятельств и не связанные с нарушением обязательства его стороной»

- в отличие от возмещения убытков по правилам ст. 15 и 393 ГК РФ возмещение потерь по правилам ст. 406.1 ГК РФ осуществляется **вне зависимости от наличия нарушения** (неисполнения или ненадлежащего исполнения) обязательства соответствующей стороной и **независимо от причинной связи** между поведением этой стороны и подлежащими возмещению потерями, вызванными наступлением определенных сторонами обстоятельств,
- факт наступления обстоятельств,
- потери уже понесены или с неизбежностью будут понесены в будущем,
- наличие причинной связи между наступлением соответствующего обстоятельства и потерями,
- если сторона, в пользу которой должно быть осуществлено возмещение потерь, недобросовестно содействовала наступлению **обстоятельства, на случай которого установлено это возмещение**, для целей применения ст. 406.1 ГК РФ такое обстоятельство считается **ненаступившим**, т. е. исключается возмещение только при **умысле потерпевшего, направленном на наступление указанного в оговорке обстоятельства (не потерь!).**

Заверения + Возмещение потерь: проблемы сочетания

Возможно ли взыскание потерь, возникших в связи с недостоверностью заверений?

(!) Если заверение трактуется как обязательство – риск отказа во взыскании потерь.

Судебная практика по «налоговым убыткам» 2019-2022

(-)

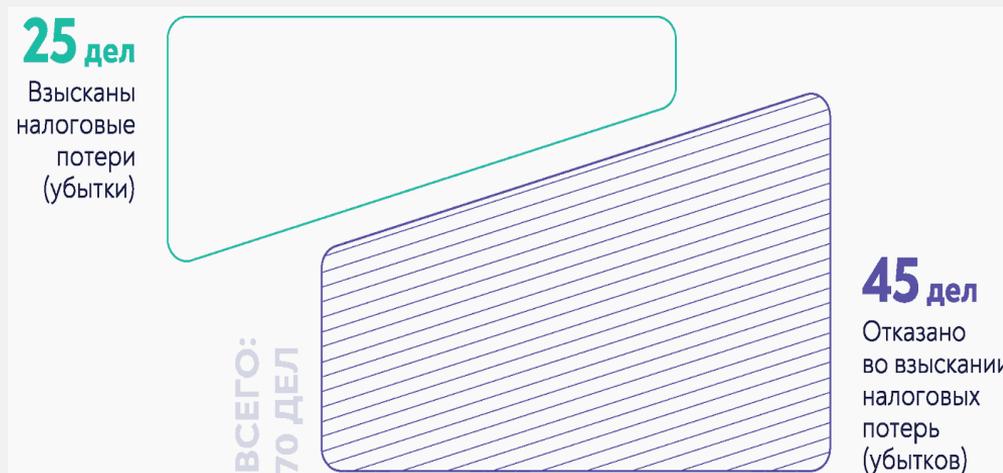
- Постановление АС ЗСО от 17.02.2021 по делу № А70-22515/2019 (убытки – отсутствие причинной связи, неполучение вычетов – риск самого налогоплательщика).
- Постановление АС СКО от 30.03.2021 по делу № А63-8167/2020 (иск о потерях рассмотрен как требование об убытках), от 05.06.2019 по делу № А53-14046/2018 (стороны совместно организовали правонарушение).
- Постановление АС СЗО от 24.11.2020 по делу № А56-132556/2019, от 27.07.2020 по делу № А27-14459/2019 (нет решения налогового органа, которое указано как основание для взыскания потерь в договоре).
- Постановление Одиннадцатого ААС от 10.11.2020 по делу № А55-33207/2019 (Поволжские корма\ СХП Агро) (убытки за нарушение заверений– отсутствие причинной связи, не доказан факт нарушения, ответчик отразил НДС в декларации).

(+)

- Постановления АС ПВО от 22.10.2021 по делу № А65-23203/2020, от 27.09.2022 по делу № А49-9946/2020 (заверения + потери; детально установлен разрыв, несмотря на начисление НДС ответчиком).
- Постановление АС ЗСО от 17.11.2020 по делу № А67-11580/2019 (заверения + потери).
- Постановления АС СКО от 08.09.2022 № А32-41754/2021 (заверения + потери, исправлена ошибка нижестоящего суда, который рассмотрел потери как требование об убытках), от 11.05.2022 по делу № А53-23437/2021.
- Постановления АС ЦО от 12.07.2022 по делу № А64-6524/2021, от 23.06.2022 по делу № А08-1599/2021 (заверения + потери, **добровольный отказ от вычета – обычай делового оборота**).
- Постановление АС СЗО от 26.04.2021 по делу № А56-50870/2020 (потери, **необходимо их реальное несение**).

Обзор практики споров о взыскании финансовых потерь (убытков) по НДС с контрагентов (Черкасов Д., Филиппов С., Кузьмина Е.) (70 дел за период 2019-2022).

Результаты рассмотрения споров:



в 35,71% случаев налоговые потери (убытки)
взысканы

в 64,29% случаев отказано во взыскании
налоговых потерь (убытков)

Обзор практики споров о взыскании финансовых потерь (убытков) по НДС с контрагентов (Черкасов Д., Филиппов С., Кузьмина Е.) (70 дел за период 2019-2022).

19,05%



80,95%

42,86%



57,14%

«Подводные камни» споров по налоговым оговоркам

Негативный исход дел:

- оговорка предусматривает **обязательность решения или требования налогового органа**;
- заявляются требования о **возмещении убытков, а не потерь**;
- сложности с **доказыванием наличия «разрыва» и «несформированного источника вычета»** (особенно в отсутствие согласия контрагента на раскрытие налоговой тайны + отсутствие в договоре **обязанностей исполнителя** по подтверждению исполнения надлежащим лицом (подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ);
- требования о потерях **рассматриваются судами как вид гражданско-правовой ответственности (требования об убытках, причиненных нарушением обязательства)**.

«Подводные камни» споров по налоговым оговоркам — концептуальные проблемы

- **Заверения на будущее? Заверение = Обязательство?** Не дает преимуществ в «обычном» обязательственном отношении.
- Ст. 406.1 ГК РФ — что такое «недобросовестное содействие» наступлению обстоятельств и «умышленное увеличение» потерь в контексте налоговых отношений?
- Сложности с взысканием потерь за нарушение обязательств (в том числе заверений, сформулированных как обязательства).
- Пленумы не дали ответа на вопрос, можно ли уменьшить размер ответственности по ст. 404 ГК РФ при неосторожности реципиента заверений, можно ли отказать во взыскании, если реципиент знал или должен был знать о недостоверности заверений.
- Потенциальные риски оговорок о потерях:
 - Довод контрагента о «несправедливых договорных условиях» (п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 14.03.2014 № 16 «О свободе договора и ее пределах» — явно обременительные условия, нарушающие баланс интересов сторон, навязанные слабой стороне, которые она была лишена возможности согласовать) — суд может изменить или расторгнуть договор, или не применять «явно обременительное» условие.
 - Потенциальные претензии антимонопольного органа при создании рисков ограничения конкуренции.

Как защититься посредством налоговой оговорки (для заказчика/покупателя):

- **в договоре предусмотреть** «налоговые» обязанности контрагента (условия, направленные на исполнение требований должной осмотрительности при ст. 54.1 НК РФ в процессе заключения и исполнения договора) и контролировать исполнение этих условий;
- «налоговые» обязательства подкрепить условиями о возмещении потерь (к потерям «неосторожного» кредитора положения о «смешанной вине» неприменимы);
- описание фактического состава, являющегося основанием для возмещения потерь (в чем заключается и чем подтверждается «разрыв»);
- логическое разделение положений о случаях взыскания убытков за нарушение обязательств и о возмещении потерь и критериях выбора заявителя между ними;
- в текст договора включить оговорку об эстоппеле по аналогии с п. 5 ст. 166, п. 2 ст. 431.1, п. 3 ст. 432 ГК РФ, т. е. о запрете контрагенту ссылаться на то, что другая сторона сама проявила неосторожность при заключении с ней договора или при проведении текущего мониторинга его исполнения.

Эстоппель:

утрата права ссылаться на какие-либо обстоятельства (заявлять возражения) в рамках гражданско-правового спора, если данные возражения существенно противоречат его предшествующему поведению (запрет на непоследовательное поведение) .

Лишение права требования оспаривания сделки, признания ее недействительной, признания договора незаключенным (ст. 166, п. 2 ст. 431.1, п. 3 ст. 432, п. 5 ст. 450.1 К РФ), если поведение оспаривающей стороны давало основания полагаться на действительность сделки, если было принято исполнение по договору. Лишение права на отказ от договора при подтверждении его действия.

«...заявление общества о недействительности сделки в связи с недостоверностью представленной обществом же банковской гарантии не имеет правового значения, поскольку заказчик (другая сторона государственного контракта) исполнил свое обязательство и заключил с обществом государственный контракт, а недостоверность банковской гарантии, представленной истцом, установлена после заключения контракта и вызвана неисполнением обществом лежащей на нем обязанности и его недобросовестным поведением (п. 8 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016)).

Пример формулирования «налоговых обязанностей» контрагента (без членства в хартии):

« Стороны согласовали, что передача Исполнителем всех или части обязательств по Договору иному, третьему лицу, привлечение к исполнению Договора третьих лиц возможно только в случае выполнения следующих условий:

- получения **предварительного письменного согласия Заказчика на привлечение третьего лица**, с указанием в согласии привлекаемого лица (вариант: «предварительного письменного уведомления Заказчика о привлечении к исполнению Договора третьего лица, с указанием в уведомлении привлекаемого лица»);
- представления Заказчику **комплекта документов, подтверждающих наличие у привлекаемого лица необходимых для исполнения Договора опыта, материально-технических и трудовых ресурсов и соблюдения Исполнителем требований должной осмотрительности и осторожности при выборе указанного лица в качестве контрагента;**

Пример формулирования «налоговых обязанностей» контрагента (без членства в хартии):

- представления Заказчику **копии договора, заключенного Исполнителем с указанным лицом для выполнения обязательств (полностью или в части) по Договору либо выписки из договора (с исключением данных, составляющих коммерческую тайну), содержащей по меньшей мере следующие сведения:**
 - наименование, ОГРН, ИНН и реквизиты третьего лица;
 - наименование и все реквизиты (номер, дата, стороны) заключенного между Исполнителем и третьим лицом договора;
 - предмет соответствующего договора между Исполнителем и третьим лицом (указанный предмет должен совпадать полностью или в части с предметом Договора или охватываться им);
 - ФИО и должности уполномоченных представителей сторон, заключивших указанный договор, а также основания их полномочий (с указанием реквизитов доверенности и т.п.).

Выписка оформляется по каждому договору, заключенному Исполнителем с третьим лицом, отдельно и должна быть заверена подписью уполномоченного представителя и печатью Исполнителя;

- включения Исполнителем в договор с указанным лицом положений, обязывающих указанное лицо выполнить аналогичные требования в случае намерения привлечь к исполнению обязательств по

сделке иное лицо 

Как защититься посредством налоговой оговорки при обвинении в умышленном налоговом нарушении

Потенциал дела «Фармамед\Нижфарм» (Определение СКЭС ВС РФ от 13.04.2021 по делу № А40-198919/2019):

- **притворность сделки не исключает действия оговорки о цене**
- **прямое требование к «фактическому выгодоприобретателю»**

Распределение налоговых рисков между сопрочинителями публично-правового вреда: лица, совместно причинившие вред, отвечают перед потерпевшим солидарно (ст. 1080 ГК РФ), должник, исполнивший солидарную обязанность, имеет право регрессного требования к остальным должникам в равных долях за вычетом доли, падающей на него самого (п.2 ст. 325 ГК РФ).

Трансграничные сделки

- Проблемы распределения налоговых обязанностей и рисков в отношениях с налоговыми агентами



Добровольная или принудительная доплата налога у источника налоговым агентом и взыскание неосновательного обогащения.

Примеры судебной практики:

- Определение Верховного Суда РФ от 05.04.2022 по делу № А03-10399/2020 «Кучуксульфат» (взыскание неосновательного обогащения в размере излишне уплаченных дивидендов за 13 лет после добровольной доплаты налога у источника)
- Решение Арбитражного суда г. Москвы от 14.03.2022 по делу № А40-148303/21-171-1153 («Банк БКФ») (взыскание неосновательного обогащения в размере излишне уплаченных процентов после добровольной доплаты налога у источника).

«...ответчиком без законных на то оснований получены денежные средства в большем размере, чем того требовали положения договора, с учетом положений налогового законодательства... В соответствии с налоговым законодательством налог не может быть уплачен истцом из своих собственных денежных средств вместо средств налогоплательщика».

Распределение рисков в отношениях с налоговым агентом

На ком лежит риск неправильного определения размера налога?

В силу «общего правила ... риск неправильного понимания налогового законодательства при определении окончательного размера цены приходится на обязанное по налоговому законодательству лицо — налогоплательщика (исполнителя), от особенностей хозяйственной деятельности которого зависит применение той или иной налоговой ставки» (определение ВС РФ от 23.11.2017 по делу № А32-4803/2015).

Как применять п. 4 ст. 1109 ГК РФ? (Запрет взыскания в качестве неосновательного обогащения сумм, перечисленных в **отсутствие правового основания**, о чем было известно взыскателю.) Что такое «отсутствие правового основания»? — см. п. 7 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2017) — это несуществующее обязательство.

Насколько активен должен быть налоговый агент при проверке документов и сведений, представленных налогоплательщиком? Должен ли налоговый агент проявлять осмотрительность и доказывать, что он был введен в заблуждение? А если обе стороны заблуждались относительно квалификации договора или статуса ФПД?

Проблемы исковой давности. Когда налоговый агент должен был узнать об ошибке — с даты операции? С даты получения информации от налогового органа?

Распределение рисков в отношениях с налоговым агентом

Типовой налоговой оговорки о цене, сверх которой налоговый агент обязан исчислить налоги самостоятельно, недостаточно, чтобы переложить на него все налоговые риски.

Российский налоговый агент V. Иностраный налогоплательщик — кто лучше «знает право»?

Как защититься (для обеих сторон обязательства):

- В договоре (в том числе договор займа, корпоративный договор и т. д.) предусмотреть **«налоговые обязанности» налогоплательщика и налогового агента, с распределением «зон ответственности»** и пределов проверки налоговым агентом предоставляемых налогоплательщиком сведений и документов;
- предусмотреть **обязанности и условия возмещения сторонами друг другу неосновательного обогащения / налоговых потерь (в том числе пени, штрафов)**, оговорку об эстоппеле: запрете недобросовестной стороне, умысел которой доказан, ссылаться на то, что другая сторона сама проявила неосторожность;
- предусмотреть **обязанности сторон об информировании друг друга об изменениях их статуса и применимого налогового законодательства**, влияющего на их обязанности и статус (например, введение самостоятельной уплаты налога налогоплательщиком) и возмещение потерь в случае их неисполнения.

Налоговая оговорка о цене

- Увеличение цены как способ защиты от налогового риска



Риски изменения правил налогообложения в иностранном государстве: пример оговорки (оказание электронных услуг)

- Обязанности контрагента по информированию российского налогоплательщика при изменении законодательства иностранного государства и возложении налоговых обязанностей (постановка на учет, уплата налога).
- Увеличение цены с учетом необходимости включения в нее косвенного налога при изменении законодательства иностранного государства.
- Увеличение цены с учетом необходимости уплаты (доплаты) российским налогоплательщиком налога за прошедшие периоды при неисполнении обязанности контрагента по информированию или в случае ошибки в применении законодательства (таким образом, чтобы исполнитель сохранил за собой право на получение изначально согласованной цены).

Риски изменения правил налогообложения в иностранном государстве: пример оговорки (оказание электронных услуг)

«Если в силу требований законодательства иностранного государства - места деятельности Компании (Лицензиата), обязанность самостоятельно исчислять и уплачивать какие-либо налоги в бюджет такого государства в связи с оказанием услуг по передаче прав на ПО по настоящему Договору будет возложена на Лицензиара, Компания обязуется своевременно (до выставления счета) письменно довести до сведения Лицензиара информацию о требованиях налогового законодательства иностранного государства, необходимую для исчисления и уплаты соответствующих налогов и представления отчетности. лицензионное вознаграждение, перечисляемое Лицензиару, в этом случае подлежит увеличению на суммы применимых налогов, и Компания соглашается уплачивать вознаграждение с учетом такого увеличения.

В случае, если суммы налогов, подлежащих уплате в соответствии с законодательством иностранного государства, не будут учтены Лицензиаром при определении лицензионного вознаграждения, или Лицензиар допустит ошибку в определении размера или порядка уплаты указанных налогов, и уполномоченным органом иностранного государства будет направлено уведомление, информационное письмо, требование или решение об уплате (доплате) Лицензиаром налогов за прошедшие периоды или о взыскании таких налогов с Лицензиара, Стороны договорились, что лицензионное вознаграждение считается увеличенным с учетом сумм налогов, указанных в уведомлении, информационном письме, требовании, решении или ином аналогичном документе уполномоченного органа иностранного государства.

Риски изменения правил налогообложения в иностранном государстве: пример оговорки (оказание электронных услуг)

Компания согласна и обязуется доплатить часть цены (лицензионного вознаграждения) в размере увеличения с учетом сумм вышеуказанных налогов по письменному требованию Лицензиара, в том числе и в отношении прошедших периодов (несмотря на любые упоминания об окончательном определении Вознаграждения в настоящем Договоре).

Компания также обязуется возместить (оплатить) Лицензиару потери в размере сумм штрафов и (или) пени, если таковые будут предъявлены Лицензиару уполномоченными органами иностранного государства в связи с неуплатой (неполной уплатой) налогов применительно в настоящему Договору (на основании письменного требования Лицензиара до взыскания или фактической оплаты сумм штрафов и (или) пени Лицензиаром в бюджет иностранного государства).

Вышеуказанные обязательства Компании не связаны с нарушениями законодательства или Договора с ее стороны и не зависят от ее согласия с направленными Лицензиару уведомлениями, письмами требованиями или решениями уполномоченных органов иностранного государства об уплате налогов, штрафов и (или) пени

или факта их обжалования Лицензиаром. »»

ФБК | Legal

Спасибо за внимание!

ул. Мясницкая, 44/1,
Москва, Россия 101990

T: (495) 737 5353
Ф: (495) 737 5347
E: fbk@fbk.ru

fbk.ru

fbk-pravo.ru

