

НЕНАЛОГОВЫЕ НАРУШЕНИЯ И НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ

В Обзор практики Верховного Суда № 3 за 2016 год был внесен судебный спор в отношении применения законодательства о налогах и сборах, суть которого заключается в использовании налоговых органов доводов о нарушении законодательства, не связанного с Налоговым кодексом, что, по мнению инспекции, повлекло за собой изменение налоговых последствий для налогоплательщика в виде доначисления налогов, пеней и штрафов.



Григорий ПОЛАСУХИН,
юрист, Адвокатское бюро «Степанов и Анский»,
г. Ростов-на-Дону

Спор был доведен до рассмотрения Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, которая вынесла по данному делу определение в пользу налогоплательщика (Определение № 305-КГ16-5604 по делу № А32-9413/2014), отменив акты судов нижестоящих инстанций. В своей кассационной жалобе заявитель оспаривал решение налогового органа, который признал неправомерным снижение суммы НДС к уплате в виде суммы премии (скидки), предоставленной за достижение закупки в размере, установленном договором.

Обстоятельства данного спора выглядят следующим образом: общество в ка-

честве поставщика заключило договор на поставку консервов детского питания, в последующем заключив дополнительное соглашение о предоставлении премии (скидки) путем снижения цены за достижение определенного объема закупок. Достигнув установленного объема закупок, общество выплатило премию (скидку), что подтверждается соответствующим уведомлением, отправленным покупателю. На основании полученной премии (скидки) налогоплательщик (поставщик) пересчитал налоговую базу по НДС, выставив в последующем корректировочный счет-фактуру, а также отразив данный счет-фактуру в книге покупок за соответствующий налоговый период.

В свою очередь, при проведении налоговой проверки орган налогового контроля вынес решение о доначислении НДС, не учитывая сумму уплаченной премии (скидки), а также о взыскании пеней и штрафов в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ. Позиция налогового органа была основана на положениях ч. 4 ст. 9 Закона «Об основах регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» (далее – Закон о торговле), которая гласит следующее: соглашением сторон договора поставки продовольственных товаров может предусматриваться включение в его цену вознаграждения, выплачиваемого хозяйствующему субъекту, осуществляющему торговую деятельность, в связи с приобретением им у хозяйствующего субъекта, осуществляющего поставки продовольственных товаров, определенного количества продовольственных товаров. Размер указанного вознаграждения подлежит согласованию сторонами этого договора, включению в его цену и не учитывается при определении цены продовольственных товаров.

В своих возражениях на решение налогового органа налогоплательщик указы-

вал, что Закон о торговле является актом, который не регулирует налоговые правоотношения, ссылаясь на п. 7 ст. 1 и п. 1–2 ст. 6 НК РФ. Однако подобные доводы налогоплательщика были отклонены судами трех нижестоящих инстанций. Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ поддержала доводы налогоплательщика, аргументировав свою позицию следующим образом.

Закон о торговле принят не в соответствии с НК РФ (п. 1 ст. 1 НК РФ), имеет иные цели правового регулирования, он может применяться к налоговым отношениям, только если его применение соответствует нормам налогового закона и не нарушает основные начала законодательства о налогах и сборах. В данном случае применение судами норм Закона о торговой деятельности привело к нарушению таких основных начал законодательства о налогах и сборах, как экономическая обоснованность налога и принцип обязательного наличия всех элементов налогообложения (ст. 3 НК РФ), поскольку ввиду применения скидки в отношении соответствующей суммы отсутствовал объект налогообложения и уменьшилась налогооблагаемая база.

Какие же выводы можно сделать на основании толкования положений Налогового кодекса, данного Верховным Судом?

Налоговые последствия от совершения тех или иных сделок не могут быть изменены на основании положений актов, принятых не в соответствии с НК РФ.

Как это реализуется на практике применения налогового законодательства?

Рассмотрев данный спор в отношении налога на добавленную стоимость, мы приходим к выводу о том, что аналогичные требования могут возникнуть у налогового органа в части признания расходов за предоставление премии (скидки) за выполнение определенных условий по на-

логу на прибыль необоснованными. Более того, следует отметить, что ч. 4 ст. 9 Закона о торговле установлен предельный размер такой премии (скидки). На данный момент предельной является премия в размере 10% от цены товара, однако с 1 января 2017 года максимальный размер таких выплат не должен будет превышать 5%.

В отношении налога на прибыль можно отметить, что в соответствии со ст. 252 НК РФ критериями для признания расходов налогоплательщика являются следующие обстоятельства:

- обоснованность;
- документальная подтвержденность.

Немаловажным является тот факт, что выплата премии (скидки) за выполнение определенных условий договора, согласно подп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ, признается внереализационным расходом. Поэтому при соблюдении условий, указанных в главе 25 НК РФ, основания для признания расходов необоснованными отсутствуют.

Такой критерий, как отсутствие нарушений норм неналогового законодательства, не содержится в вышеуказанных статьях, следовательно, признание налоговых расходов необоснованными является неза-

конным с точки зрения Налогового кодекса РФ и не может нести за собой изменения размера налоговых обязательств.

Рассматривая данную ситуацию через призму Закона о торговле, можно сделать вывод о том, что совершение сделок в нарушение норм Закона о торговле не влечет за собой повышения или понижения налоговой нагрузки.

Примером может служить сделка, совершенная в нарушение ч. 4 ст. 9 Закона о торговле в части превышения размера совокупного вознаграждения за услуги, предоставленные торговой сетью, которая в соответствии с данным определением Верховного Суда не может означать снижение размера вычетов или расходов до разрешенного объема такого вознаграждения в соответствии с Законом о торговле.

Для изменений налоговых последствий ввиду несоблюдения неналогового законодательства в Налоговом кодексе должно быть прямо предусмотрено такое основание.

Во всех остальных случаях нарушение нормативных актов, принятых в несоответствии с Налоговым кодексом, не влечет за собой налоговых последствий.



ОБЯЗАТЕЛЬСТВЕННЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

Верховный Суд Российской Федерации продолжает заниматься анализом судебной практики. В октябре вышел его Обзор № 3 за 2016 год. Среди прочего достаточно много внимания в Обзоре посвящено спорам из обязательственных правоотношений, подсудным Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ.



Семен ЛОПАТИН,
юрист, Арбитражная группа,
юридическая фирма VEGAS LEX,
г. Москва

Судебная коллегия в настоящем Обзоре в очередной раз осветила вопросы, возникающие из споров с бюджетными учреждениями. Рассмотренный спор касается начисления неустойки за неисполнение договорного обязательства бюджетным учреждением. Истец – коммерческая организация обратился в суд с иском о взыскании неустойки, при этом взыскатель просил суд начислить указанную неустойку по дату фактической

уплаты задолженности бюджетному учреждению.

Ответчик возражал относительно такого порядка исчисления сроков, обосновывая свою позицию тем, что ст. 242.2 Бюджетного кодекса Российской Федерации предусмотрен особый порядок исполнения судебных актов бюджетными учреждениями, следовательно, неустойка не может быть присуждена по дату фактической оплаты задолженности.

Суды нижестоящих инстанций согласились с доводами ответчика, отметили, что данным правоотношениям должны применяться нормы БК РФ. Однако, изучив материалы дела, Судебная коллегия отменила судебные акты и направила дело на новое рассмотрение. При этом основания вынесенного решения достаточно просты. Верховный Суд указал, что установленные БК РФ особенности исполнения судебных актов не распространяются на гражданско-правовые отношения. Так как стороны заключенных договоров равны в своих правах, самостоятельно согласовывали их условия, а гражданско-правовые нормы не содержат каких-либо особых условий относительно подобных сделок, то и порядок начисления и взыскания неустойки применяется для всех без исключений и каких-либо изъятий.

Примечательно, что ВС РФ в своем предыдущем Обзоре судебной практики от 06.07.2016 уже рассматривал схожий спор, только предметом его было взыскание неосновательного обогащения. Бюджетное учреждение основывало свою позицию на приведенной выше норме БК РФ. Судебная коллегия высказала идентичную позицию, что нормы БК РФ в данном случае неприменимы, так как возникновение неосновательного обогащения и его взыскание являются гражданско-правовыми отношениями и не могут быть ограничены нормами БК РФ.

В очередной раз ВС РФ уделил внимание спору, связанному с договором подряда, указав на то, что условие, в соответствии с которым подрядчик вправе приостановить оплату работ до предоставления подрядчиком банковской гарантии, обеспечивающей исполнение последним обязательств по договору, является действительным. При этом в случае, если такая гарантия не предоставляется вовсе, заказчик имеет право на приостановление выплат до истечения гарантийного срока.

Судебная коллегия правомерно указала на необходимость применения принципа свободы договора, когда стороны, принимая определенные условия, обязаны их исполнять. Запрет на включение рассматриваемого условия в законодательстве отсутствует, более того, ст. 711 ГК РФ является диспозитивной и применяется постольку, поскольку соглашением сторон не установлено иное.

Примечателен комментарий относительно того, что принцип свободы договора направлен на развитие предпринимательской деятельности, позволяя ее субъектам самостоятельно регулировать собственные отношения. Данная позиция соответствует существующему в последние несколько лет тренду на либерализацию гражданских правоотношений. Практически все последние изменения в ГК РФ, обсуждения которых до сих пор не утихают, направлены именно на создание тех современных условий, которые необходимы не только для существования бизнеса, но и для его развития в России.

Если рассматривать принцип свободы договора с этой точки зрения, то, действительно, он является основополагающим во всем гражданском законодательстве. Отраднo, что суды, ВС РФ в большей степени, в последнее время пытаются поддержать развитие гражданского права, предоставляя участникам право-

отношений как можно более широкие возможности для заключения наиболее выгодных и удобных сделок. При этом недобросовестные участники рынка начинают получать негативные судебные акты относительно тех ситуаций, из которых раньше они могли получить выгоду.

Конечно же, указанное не означает, что все проблемы решены и все предприниматели полностью довольны формирующейся судебной практикой. Но шаги к пониманию того, что гражданское законодательство и судебная практика должны в первую очередь отвечать интересам сторон гражданских правоотношений и защищать добросовестных субъектов, уже сделаны. И эта тенденция представляется правильной.

В Обзоре достаточно много внимания уделено спорам в сфере энергетики. Однако ничего принципиально нового ВС РФ для правоприменителей и судов не предложил. Рассмотренные вопросы, хотя и являются достаточно актуальными, но судебная практика по данным видам споров в последнее время в основном сформировалась. Исключением, пожалуй, может выступить спор о начислении неустойки по договору оказания услуг по передаче электрической энергии за просрочку внесения заказчиком платежей, подлежащих уплате до окончания расчетного периода. Как указал ВС РФ, включение условий о неустойке не противоречит действующему законодательству. Хотя по данному вопросу и существует противоречивая судебная практика, в основном суды приходили к аналогичным выводам. Настоящим Обзором ВС РФ подтвердил правомерность такого подхода.

ВС РФ также указал на то, что заключение договора аренды земельного участка из государственной/муниципальной собственности под зданием не является распоряжением совместно нажитым имуществом супругов, и соответственно

в случае заключения договора одним из супругов такая сделка не требует нотариального согласия другого супруга.

Судебная коллегия отменила судебные акты нижестоящих судов, которые ошибочно полагали, что для заключения договора аренды необходимо согласие второго супруга, основываясь только на том, что договор аренды земельного участка подлежал государственной регистрации. ВС РФ указал, что заключение договора аренды участка из государственной/муниципальной собственности как исключительное право собственника здания, расположенного на таком земельном участке, не должно зависеть от согласия супруга собственника здания.

Суд справедливо отметил, что заключение договора аренды участка под зданием направлено на приобретение права аренды и не связано с распоряжением общим имуществом супругов. Суды и ранее высказывали аналогичную позицию об отсутствии необходимости получения нотариального согласия супруга на заключение сделки, направленных на приобретение прав на недвижимое имущество (в частности, договоров купли-продажи). ВС РФ рассмотренным определением в очередной раз указал на то, что сделки, хотя и подлежащие государственной регистрации, но не связанные с распоряжением общим имуществом супругов, не требуют согласия другого супруга на их заключение.

Проблема в том, что регистрирующий орган, который требует такое согласие, мягко говоря, не всегда в полной мере учитывает позицию, изложенную в судебной практике, тем более что рассматриваемый Обзор не является постановлением Пленума ВС РФ. К сожалению, приходится констатировать, что подобные споры, вероятнее всего, еще будут неоднократно возникать, по крайней мере в обозримом будущем.