

Научная статья
УДК 341.1/8
doi: 10.17223/22253513/43/15

Налоговая оговорка как инструмент конвергенции частного и публичного правового регулирования

Имеда Анатольевич Цинделиани¹, Екатерина Витальевна Безикова^{2,3}

^{1,2} *Российский государственный университет правосудия, Москва, Россия*

³ *Томский государственный университет систем управления и радиоэлектроники, Томск, Россия*

¹ *Tsindelianimedafinpravo@rsuj.ru*

^{2,3} *Kathy_Bezikova@mail.ru*

Аннотация. На основе анализа правовых предписаний налогового и гражданского законодательства, сложившейся в настоящее время актуальной судебной и правоприменительной практики представлено комплексное исследование такой категории, как налоговая оговорка. Предложены обоснованные выводы о проблемах и перспективах реализации инструмента налоговой оговорки в аспекте конвергенции частного и публично-правового регулирования.

Ключевые слова: налоговая оговорка, имущественные потери, налоги, НДС, налоговый разрыв, должная осмотрительность, техническая компания

Для цитирования: Цинделиани И.А., Безикова Е.В. Налоговая оговорка как инструмент конвергенции частного и публичного правового регулирования // Вестник Томского государственного университета. Право. 2022. № 43. С. 182–197. doi: 10.17223/22253513/43/15

Original article
doi: 10.17223/22253513/43/15

The tax clause as an instrument for the convergence of private and public regulation

Imeda A. Tsindelianian¹, Ekaterina V. Bezikova^{2,3}

^{1,2} *Russian State University of Justice, Moscow, Russian Federation*

³ *Tomsk State University of Control Systems and Radioelectronics, Tomsk, Russian Federation*

¹ *Tsindelianimedafinpravo@rsuj.ru*

^{2,3} *Kathy_Bezikova@mail.ru*

Abstract. A tax clause can be a tool for harmonizing public and private legal interests based on the balance of redistribution of tax risks between taxpayers-counterparties of civil law transactions.

Constructing a tax clause in the agreement, the parties confirm the availability of their own resources to fulfill obligations, and also guarantee the validity and legality of the actual executors and co-executors of obligations.

The study of legislation research, currently emerging law enforcement and judicial practice allows the authors to classify tax clauses into 2 types: assurances of

circumstances with compensation for losses and assurances of circumstances with compensation for property losses.

According to the analysis of judicial practice in disputes on compensation for losses (Articles 15, 431.2 of the Civil Code of the Russian Federation) in case of violation of the "assurances" provided for the agreement in the situation of additional VAT charging, it can be concluded that the courts in most cases satisfy the declared property claims. The Supreme Court of the Russian Federation recognizes the plaintiff's right to compensation for losses, qualifying such an action by the taxpayer as legal and justified. That is, if the taxpayer did not realize the expenses and did not apply the VAT deduction, then he has the right to demand the recovery of the corresponding amounts of losses from the persons guilty of causing them.

The presence of a tax clause guarantees reimbursement of property losses incurred by the party to the contract as a result of non-compliance with the tax clause when filing claims of tax authorities.

The inclusion of tax clauses in the agreement is reasonable and legitimate if their purpose is not to shift the fiscal consequences to the counterparty of the transaction.

Compensation for losses in accordance with Article 406.1 of the Civil Code of the Russian Federation is carried out regardless of the presence of a violation (non-performance or improper performance) of the obligation by the relevant party and regardless of the causal relationship between the behavior of this party and the damage caused by the occurrence of circumstances determined by the parties. There is no doubt that in a dispute based on Article 406.1 of the Civil Code of the Russian Federation, the norms of Articles 15 and 431.2 of the Civil Code of the Russian Federation are not applicable.

Keywords: tax clause, property losses, tax gap, tax, due diligence, technical company

For citation: Tsindeliani, I.A. & Bezikova, E.V. (2022) The tax clause as an instrument for the convergence of private and public regulation. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Pravo – Tomsk State University Journal of Law*. 43. pp. 182–197. (In Russian). doi: 10.17223/22253513/43/15

Введение положений ст. 54.1 НК РФ о механизме запрета злоупотреблений в отношении исполнения обязанностей по уплате налоговых платежей предопределило необходимость развития концепции защиты добросовестным налогоплательщиком своих имущественных интересов. Инструментом гармонизации публичных и частных правовых интересов на основе баланса перераспределения налоговых рисков между налогоплательщиками-контр-агентами гражданско-правовых сделок может явиться налоговая оговорка.

По убеждению фискального ведомства внедрение института налоговой оговорки позволит «практически полностью обелить российскую экономику и установить честную конкуренцию на рынках» [1]. Крупнейшие налогоплательщики и отраслевые ассоциации¹ начинают активно использовать такую практику в своем бизнесе.

¹ К примеру, «Газпром» включает условие налоговой оговорки в договоры с подрядчиками; см., например: Ассоциация добросовестных участников рынка АПК. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn25/news/activities_fts/8885708/ (дата обращения: 20.12.2021).

Включение в договор условия об обоюдном обязательстве соблюдать налоговое законодательство не противоречит общим началам гражданского законодательства. Согласно ст. 406.1 ГК РФ, стороны соглашения¹ могут предусмотреть обязанность одной стороны возместить имущественные потери другой стороны, возникшие в случае наступления определенных в соглашении обстоятельств и не связанные с нарушением обязательств одной из сторон. Принцип свободы договора позволяет детерминировать круг доказательств, подтверждающих факт наступления таких обстоятельств, а также порядок определения размера имущественных потерь.

Законодательством регламентирована (п. 3 ст. 401 ГК РФ) необходимость повышенной осмотрительности при реализации гражданских прав, несоблюдение которой предполагает отнесение на субъекта предпринимательской деятельности соответствующих негативных последствий².

Конструируя налоговую оговорку в договоре, стороны подтверждают наличие собственных ресурсов для выполнения обязательств³, а также гарантируют действительность и легальность фактических исполнителей и прослеживаемость коллаборации соисполнителей обязательств⁴.

Необходимо подчеркнуть, что до 19 августа 2017 г., согласно Постановлению Пленума ВАС РФ⁵, акцент смещался в сторону контроля за соблюдением «должной осмотрительности» при выборе контрагентов по совершаемой в дальнейшем сделке. Принятие ст. 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в названном Постановлении, но и не представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами⁶. В Определении Конституционного Суда РФ⁷, учитывая основные аспекты сформированной судебной практики, приведена следующая позиция. Так, регулированием процедурных вопросов проведения налоговых проверок лишь конкретизирует-

¹ Такое соглашение может быть отдельным соглашением о возмещении потерь или включенным в текст договора условием о возмещении потерь (см. п. 17 О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств : Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2016 г. № 7 // Российская газета. 2016. № 70).

² См.: Определение Верховного Суда РФ от 08.06.2016 г. № 308-ЭС14-1400.

³ В письме ФНС России от 16.03.2015 г. № ЕД-4-2/4124 налогоплательщикам рекомендуется проверять фактическое местонахождение не только офиса контрагента, но и его производственных, складских, торговых площадей.

⁴ Из анализа п. 2 ст. 54.1 НК РФ; О практике применения ст. 54.1 НК РФ: Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@.

⁵ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками выгоды : Постановление Пленума ВАС РФ от 12.11.2006 г. № 53.

⁶ См. например: Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 25.01.2021 г. № 309-ЭС20-17277 по делу № А76-2493/2017; Письмо ФНС России от 31.10.2017 г. № ЕД-4-9/22123@.

⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2020 г. № 2311-О.

ся механизм налогового контроля, объем же прав и обязанностей налогоплательщиков при уплате налогов и сборов при этом не определяется по-новому. Механизм налогового контроля регламентируется таким образом, чтобы в процессе выявления незаконного уменьшения налогоплательщиком налоговой базы поддерживался баланс частных и публичных интересов. Регулирование процедурных вопросов, в свою очередь, указывает на обстоятельства и условия, которые могут быть приняты во внимание налоговым органом при квалификации действий налогоплательщика в качестве незаконных.

Как и ранее, но уже на основании п. 5 ст. 82 НК РФ, бремя доказывания совокупности обстоятельств, предусмотренных ст. 54.1 НК РФ, лежит на фискальном органе. Проверочные мероприятия (согласно ст. 83, 85, 90, 92, 93, 93.1, 95 НК РФ) направлены на выявление умысла налогоплательщика в совершении правонарушения. К форме умысла на «агрессивное» уменьшение налогового бремени приравнивается сознательное вступление в отношения с «технической» компанией, т.е. организацией, которая создана для формального документооборота, не ведет реальную экономическую деятельность и не исполняет налоговые обязательства по договору от своего имени¹.

Анализ правоприменительной практики позволил авторам сформулировать комплекс свидетельствующих об умысле обстоятельств, которые в целях применения п. 1 ст. 54.1 НК РФ должны быть доказаны налоговыми органами², а именно:

- несоответствия в поведении сделки участниками (т.е. конкретный способ выражения существа искажений, а также наличие причинно-следственной связи между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями);
- наличие формальных недочетов и неполнота заполнения документов, а также нетипичность документооборота;
- бездействие (так, непредоставление налогоплательщиком подтверждающих документов влечет отказ со стороны налогового органа в вычете по НДС и аннулирование расходов по сделке) и непринятие мер в случае нарушения права;
- умышленное искажение сведений или же формирование заведомо ложных сведений о фактах хозяйственной деятельности (совокупности таких фактов), об объемах налогообложения, подлежащих отображению в учете, в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога (в том числе в формате согласованных действий);
- установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности участников, вовлеченных в схему уклонения от уплаты налогов.

¹ Пункт 4 Письма ФНС России от 10.03.2021 г. № БВ-4-7/3060@.

² Из анализа Письма ФНС России от 31.10.2017 г. № ЕД-4-9/22123@.

Однако норма пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ не учитывает того факта, что налогоплательщик не обязан знать о налоговых злоупотреблениях контрагента (как «надлежащего», так и «ненадлежащего»).

Заслуживает внимания вывод о том, что необоснованным является отказ налоговых органов в принятии расходов и НДС к вычету по первичной документации, оформленной с нарушением [2], так как методологическая (правовая) ошибка сама по себе не может признаваться искажением в целях применения п. 1 ст. 54.1 НК РФ [3]. Более того, невозможность контрагентом самостоятельно исполнить договор должна быть аргументирована налоговым органом¹.

Представляется, что рассматриваемое Письмо ФНС России² носит противоречивый характер. Право на налоговую реконструкцию³ признается налоговой инспекцией в случае отсутствия злоупотреблений (если по результатам проверки представленных налогоплательщиком доказательств выявлено, что им проявлена должная осмотрительность и он не знал об обстоятельствах, которые характеризуют контрагента как «конduitную» компанию), а такое явление, как подчеркнула в своих комментариях ФНС, маловероятно.

В свою очередь, Верховный Суд РФ⁴ детерминировал возможность реконструкции по налогу на прибыль организаций «при раскрытии реальных параметров сделки» и «определении формы вины» с учетом степени ущерба, причиненного государству.

Мы предполагаем все-таки благоприятный для налогоплательщика исход, и налоговые органы не будут отказывать в применении налоговой реконструкции по формальным обстоятельствам (в том числе при переквалификации сделок). В противном случае неприменение налоговой реконструкции может привести к несостоятельности предпринимателей, что, в свою очередь, не является соразмерной ценой «андеграундной» минимизации налогообложения.

Кроме того, согласно позиции ФНС⁵, в случае, если налогоплательщик не реализовал расходы и не применил вычет по НДС, он вправе требовать взыскания соответствующих сумм убытков с лиц, виновных в их причинении. Нетрудно заметить, что дискуссия по реализации налоговой оговорки базируется на примере НДС.

¹ См., например: Определение Верховного Суда РФ № 305-КГ16-10399 от 29.11.2016 г. по делу № А40-71125/2015.

² О практике применения ст. 54.1 НК РФ : Письмо ФНС от 10.03.2021 г. № БВ-4-7/3060@.

³ Расчет доначислений по налогам исходя из реального экономического смысла сделок.

⁴ Определение Верховного Суда РФ от 19.05.2021 г. № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019.

⁵ Пункт 18 Письма ФНС от 10.03.2021 г. № БВ-4-7/3060@.

Представляется уместным напомнить, что налог на добавленную стоимость – это изъятие в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. При этом цена (тариф) товаров (работ, услуг) включает сумму налога, и, соответственно, бремя его уплаты лежит на приобретателе, который, в свою очередь, вправе уменьшить в дальнейшем собственное налоговое обязательство на величину налоговых вычетов в размере суммы налога, которую продавец предъявил приобретателю при реализации ему товаров (работ, услуг). Уплате в бюджет по итогам налогового периода подлежит отрицательная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленного налогоплательщиком по операциям – объектам налогообложения; что касается положительной разницы, то она возвращается из бюджета налогоплательщику¹.

В Определении Верховного Суда РФ² закреплён следующий принцип: «...юридически значимым обстоятельством, определяющим возможность применения налоговых вычетов при приобретении товаров (работ, услуг) налогоплательщиком-покупателем, является заявление к вычету НДС не более суммы налога, предъявленной налогоплательщику его контрагентом, имея в виду, что поставщик создает в бюджете экономический источник для последующего вычета (возмещения) налога у покупателя».

Из анализа формирующейся судебной практики по спорам о возмещении убытков³ (ст. 15, 431.2 ГК РФ) при нарушении предусмотренных соглашением «заверений» в ситуации доначисления НДС по решению налогового органа можно заключить следующее. Во-первых, в настоящее время суды в большинстве случаев удовлетворяют заявленные имущественные требования. Во-вторых, Верховный Суд РФ⁴ признаёт право истца на возмещение убытков, квалифицируя такое действие налогоплательщика в качестве законного и обоснованного. Вместе с тем Верховный Суд РФ не поддержал отказ судов в требовании о взыскании сумм НДС с подрядчика в качестве убытков в связи с проявлением истцом неосторожности при выборе контрагента при заключении договора, так как в силу п. 1 ст. 404 ГК РФ это могло служить лишь основанием для уменьшения

¹ См., например: Постановления КС РФ от 28.03.2000 г. № 5-П, от 20.02.2001 г. № 3-П, от 03.06.2014 г. № 17-П; Определения КС РФ от 08.04.2004 г. № 169-О, от 04.11.2004 г. № 324-О, от 15.02.2005 г. № 93-О.

² Определение Верховного Суда РФ от 03.10.2017 г. № 305-КГ17-4111 по делу № А40-189344/2014.

³ Например: Постановление АС Северо-Кавказского округа № Ф08-2428/2017 от 5.06.2017 г. по делу № А53-22858/2016.

⁴ Так, например: Определение Верховного Суда РФ от 28.09.2017 г. № 308-ЭС17-13430 по делу № А53-22858/2016.

судом размера ответственности должника. Полный отказ в возмещении убытков возможен, если при рассмотрении дела (в том числе с учетом результатов разрешения налогового спора) установлено, что обе стороны договора выступали участниками, по сути, одного правонарушения, в связи с чем налогоплательщик – заказчик не является потерпевшим лицом в результате действий (бездействий) контрагента¹. Фактически Верховный Суд РФ допускает субсидиарное применение отдельных норм гражданского законодательства при регулировании института налоговой выгоды.

Наличие налоговой оговорки гарантирует возмещение возникших у стороны договора имущественных потерь вследствие несоблюдения налоговой оговорки при предъявлении претензий налоговых органов. В рамках настоящего исследования рассмотрим механизм ее реализации.

Стремительное развитие передовых технологий в эпоху перехода к «проактивному государству», позволяет подразделениям расследования и розыска разных государств эффективно отслеживать корректность расчетов и уплаты налоговых платежей с помощью современных технологий. «Применение информационных технологий повышает эффективность налоговых проверок и тем самым снижает административное давление на бизнес» [4. С. 446]. Выявление «налоговых разрывов»² в России осуществляется проверяющим органом путем проведения анализа взаимоотношений субъектов предпринимательской деятельности, в том числе посредством сопоставления сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур, сведений о движении денежных средств по расчетным счетам налогоплательщиков в автоматическом режиме информационной системы «Налог 3» с использованием программы «АСК НДС 2».

Результатом контрольных мероприятий выступает направление информационного письма, которое содержит выводы о наличии в цепочке с участием поставщика «разрыва» по НДС. Стороны сделки вправе в течение месяца устранить признаки несформированного основания, т.е. уплатить НДС в бюджет бюджетной системы. В случае неустранения обозначенных признаков покупатель имеет право отказаться от заявленного вычета по НДС путем подачи уточненной налоговой декларации.

У покупателя, уплатившего сумму НДС на основании уточненной декларации или добровольно отказавшегося от вычета, возникают имущественные потери, предусмотренные соглашением.

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

² Расхождения между сведениями из налоговых деклараций налогоплательщика и его контрагентов, свидетельствующие об отсутствии сформированного источника для принятия НДС к вычету по определенной цепочке предпринимательских взаимоотношений между организациями, т.е. информация о занижении НДС к уплате в бюджет или завышении возмещения НДС из бюджета.

О факте урегулирования (неурегулирования) «разрыва», а также об отказе в применении вычета по операциям с поставщиком налоговая инспекция извещает всех покупателей (рис. 1).

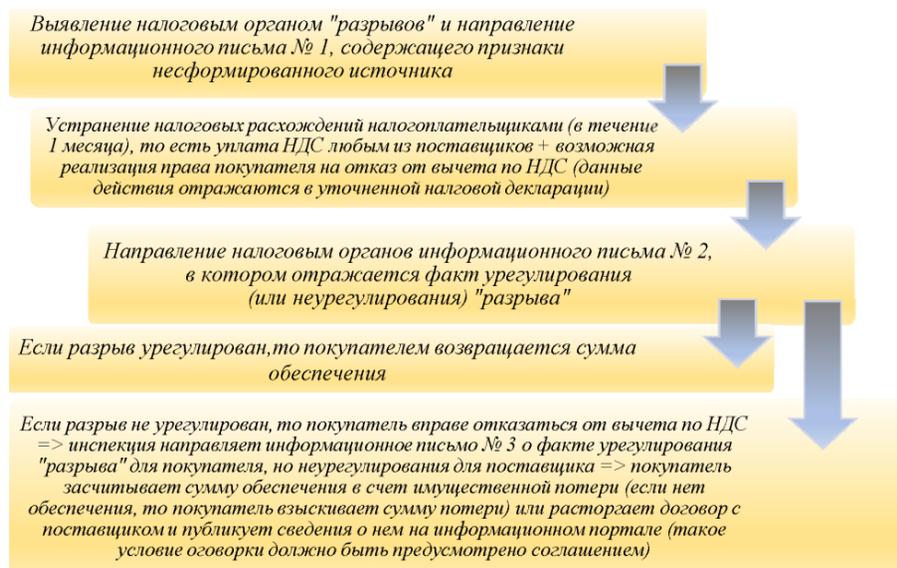


Рис. 1. Механизм работы налоговой оговорки¹

Информирование налогоплательщиков осуществляется в силу того, что они включили в договор условие о добровольном согласии² на открытость сведений в части несформированного источника доходов для принятия сумм НДС к вычету, составляющих налоговую тайну. Отметим, что в настоящее время действует специальный платный сервис с такими данными³.

¹ Налоговая оговорка как инструмент защиты имущественных интересов от неправомерных действий контрагентов // Круглый стол № 2. 09.11.2021. М., 2021. URL: <https://youtu.be/WJQlAhquuX4> (дата обращения: 09.11.2021).

² О порядке предоставления согласия налогоплательщика (плательщика страховых взносов) о признании сведений, составляющих налоговую тайну, общедоступными в части несформированного источника для принятия к вычету сумм НДС на основании данных ПК «АСК НДС-2»: Письмо ФНС России от 09.10.2018 г. № ЕД-4-2/19656; О пределах раскрытия территориальными налоговыми органами информации на основании данных налогоплательщиками согласий на признание сведений, составляющих налоговую тайну, общедоступными, с кодом «1100», «1400», кейс «ТГ о наличии (урегулировании/неурегулировании) несформированного источника по цепочке поставщиков товаров (работ/услуг) для принятия к вычету сумм НДС»: Письмо ФНС от 12.12.2019 г. № ЕД-4-2/25672@.

³ URL: <https://информресурс.рфо.рус>

По своей правовой природе информационные сообщения о налоговых расхождениях можно отнести к форме налогового администрирования. Важно констатировать, что в письмах отсутствуют указания на меры принудительного характера и вину конкретного лица, а их направление не порождает последствия исполнения налоговой обязанности. Цель таких организационных действий заключается в подтверждении правомерности наступления согласованных сторонами обстоятельств и убеждении к законопослушному поведению участников отношений, складывающихся на пути к консолидации.

Ключевое значение в свете заявленной темы настоящей научной статьи занимает вопрос о применении гражданско-правового института возмещения имущественных потерь, понесенных покупателем вследствие неурегулирования признаков несформированного источника по связанной цепочке хозяйственных операций для принятия к вычету сумм НДС.

Тенденция на углубление элементов диспозитивности в сфере публично-правового воздействия очевидным образом предопределяет, с одной стороны, поливариантность способов взаимодействия субъектов, с другой – амбивалентность подходов по ликвидации образовавшихся несоответствий. А.В. Демин справедливо пишет, что «налоговое право как публично-правовая отрасль, где преобладают императивные методы, характеризуется повышенной детализацией налоговых норм и минимизацией свободы субъектов самостоятельно определять свое поведение. В сфере налогообложения публичные цели и интересы превалируют над частными, а субъективные права и обязанности устанавливаются законом, а не договором» [5. С. 14]. К имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством¹. Нормы налогового законодательства должны быть гармонизированы с диспозитивными нормами гражданского законодательства².

Соглашением сторон обязательства может быть прямо установлена обязанность одной из них возместить имущественные потери другой, возникшие в случае наступления определенных обстоятельств, каким-либо образом связанных с исполнением, изменением или прекращением обязательства либо его предметом и не являющихся нарушением обязательства³. Отход законодателя от общего правила исполнения обязанности по уплате

¹ См.: п. 3 ст. 2 ГК РФ, п. 1 ст. 11 НК РФ, Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 г. № 39-П.

² См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2003 г. № 12-П.

³ См.: п. 15–18 О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств : Постановление Пленума ВС РФ от 24.03.2016 г. № 7.

налога налогоплательщиком свидетельствует о том, что интересы государства заключаются не в соблюдении налогоплательщиком правил исполнения обязанности (лично, «самостоятельно, от своего имени и за счет своих собственных средств»), а в факте уплаты налогового платежа в бюджет в полном объеме и в установленные сроки.

Следует учитывать, что соглашение о возмещении потерь должно быть явным и недвусмысленным. В силу ст. 431 ГК РФ, в случае неясности того, что устанавливает соглашение сторон – взыскание денежных средств за понесенные потери или условия ответственности за неисполнение обязательства, положения ст. 406.1 ГК РФ не подлежат применению¹.

Включение в договор налоговых оговорок является обоснованным и правомерным, если их цель не преследует переложение фискальных последствий на контрагента по сделке. «Оговорки, перекладывающие обязательства стороны договора на контрагента, являются неправомерными» [6. С. 598]. Мы придерживаемся утверждения ученых от том, что «налоговое планирование имеет свои пределы: добросовестность и разумность, а также запрет на действия в обход закона. Использование нечетких, расплывчатых категорий не решает проблему злоупотребления правом на налоговую оптимизацию» [7. Р. 451].

Применяя ст. 406.1 ГК РФ в предпринимательской деятельности и в судебной практике, возникают вопросы о необходимости подтверждения имущественных потерь в случае определенных в договорах обстоятельств и доказывании одной из сторон договора, что эти потери действительно связаны с обстоятельствами, указанными в договоре.

Судебный контроль призван обеспечить защиту прав и свобод участников гражданского оборота, а не проверять экономическую целесообразность действий хозяйствующих субъектов, поскольку последние обладают самостоятельностью и широкой дискрецией при принятии решений в сфере бизнеса. В этой связи суды не оценивают экономическую целесообразность подобных решений, так как в силу рискованного характера предпринимательской деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов².

Исходя из содержания п. 1 ст. 406.1 ГК РФ, включение в условия заключенного договора положений, предусматривающих размер и специальный порядок определения имущественных потерь его стороны, не является формой злоупотребления гражданскими правами. При этом несогласованным и не влекущим правовых последствий будет рассматриваться условие без конкретизации величины потерь и процедуры их возмещения.

¹ Пункт 17 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2016 г. № 7.

² Постановление Конституционного Суда РФ от 24.02.2004 г. № 3-П.

Абсолютно логичным является необходимость стороне, которая обратилась в суд с требованием о выплате соответствующего возмещения, представить доказательства, подтверждающие в действительности несение имущественных потерь (договоры, товарные и транспортные накладные, акты выполненных работ, счета-фактуры, платежные документы и др.) и наличие причинно-следственной связи между их возникновением и обстоятельствами, указанными в соглашении. Компенсация потерь допускается, если будет доказано, что они уже понесены или с неизбежностью будут понесены в будущем.

К примеру, суд апелляционной инстанции¹ указал, что ответчик доказательства несения или неизбежности несения расходов в будущем не представил, а наличие возможных потерь обосновывается ответчиком исключительно формальным указанием на возможные налоговые доначисления, при полном подтверждении налоговых вычетов из бюджета, в связи с чем все доводы относительно налоговых рисков судом первой инстанции² рассмотрены и обоснованно отклонены³.

Таким образом, можно сделать вывод, что момент возникновения имущественных потерь связан с моментом представления уточненной налоговой декларации и уплаты НДС (а также начисленной за просрочку пени) в бюджет бюджетной системы⁴.

Важно отметить, что отсутствие требований закона о включении налоговых оговорок в договор предопределяет невозможность принудительно внесения таких положений в соглашение.

В случае заинтересованности субъектов хозяйственного оборота в налоговой оговорке, свои усилия им следует ориентировать на поиски компромиссного варианта текста договора, учитывающего интересы каждого. Подчеркнем, что «кампания по внедрению налоговых оговорок идет из центра» [8] и на официальном сайте ФНС налоговые органы рекомендуют выработанную объединениями предприятий форму налоговой оговорки⁵.

Арбитражная практика складывается следующим образом. В случаях заявления требований по договору, заключенному с учетом предложенных («рекомендованных») положений налоговой оговорки, суды в основном признают право лиц на возмещение имущественных потерь⁶ (в том числе

¹ Постановление 15 ААС от 14.07.2021 по делу № А32-55527/202015АП-9554/202.

² Решение АС Краснодарского края от 9.04.2021 г. по делу № А32-55527/2020.

³ Такую же позицию в дальнейшем занял кассационный суд (см.: дело № Ф08-9488/2021 АС Северо-Кавказского округа).

⁴ См.: п. 1 ст. 54.1, ст. 169, п. 1 ст. 172, п. 1 ст. 252 НК РФ, пп. «б» п.7, пп. «н» и «о» п. 15 Письма ФНС России от 10.03.2021 г. № БВ-4-7/3060@.

⁵ Например, <https://хартия-апк.радо.рус/formy-dokumentov>.

⁶ См., например: Постановление АС Центрального округа Калуги от 12.11.2021 г. № Ф10-3880/2021

путем удержания сумм задолженности по договору¹ или посредством произведения зачета удовлетворенных требований (по первоначальному и встречному иску) от наступления определенных в договоре обстоятельств (налоговых «разрывов» по НДС) и добровольного отказа покупателя от применения вычета по НДС; а вместе с тем и законность налоговой оговорки как гражданско-правового инструмента перераспределения предпринимательских рисков², и, кроме того, правомерность применения информационных писем в качестве доказательства, если данное условие подразумевается договором³.

Напротив, суды отказывают в требовании о возмещении имущественных потерь, если налоговая оговорка содержит право на возмещение потерь при наличии решения налогового органа о доначислении налогов, а стороны в качестве основания для возмещения вреда ссылаются в своих обоснованиях на информационные письма о выявленных налоговых «разрывах»⁴ (то есть если форма оговорки отличная от «косвенно рекомендованной» ФНС). Более того, судами в качестве дополнительного аргумента отмечается непредоставление лицом согласия о раскрытии налоговой тайны в части сведений о расхождениях по НДС.

Проведенное исследование законодательства, формирующейся на текущий момент правоприменительной и судебной практики, позволяет авторам классифицировать налоговые оговорки на два вида: заверения об обстоятельствах с возмещением убытков и заверения об обстоятельствах с возмещением имущественных потерь.

По смыслу п. 4 ст. 406.1 ГК РФ сторона, возместившая потери, которые возникли в связи с неправомерными действиями третьего лица, имеет право требования к этому третьему лицу о возмещении убытков. В связи с этим возникает вопрос о различиях описанной конструкции возмещения имущественных потерь и использования контрагентами сделки института возмещения убытков по правилам ст. 15 и 393 ГК РФ в тех случаях, когда налоговым органом предъявляются претензии в виде доначисления поку-

¹ См.: Решение АС Московской области от 6.11.2019 г. по делу № А41-71148/2019; Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 5.02.2020 г. № 10АП-25011/2019; Постановление АС Московского округа от 11.08.2020 г. № Ф05-8197/2020.

² См., например: Решение АС Томской области от 7.02.2020 г. по делу № А67-11580/2019; Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда Томской области от 15.07.2020 г. № 07АП-2717/2020; Постановление АС Западно-Сибирского округа от 17.11.2020 г. № Ф04-4801/2020.

³ См., например: Решение АС Республики Татарстан от 25.02.2020 г. по делу № 65-23203/2020, Постановление ААС г. Самары 24.06.2021 г. № 11АП-5123/2021; Постановление АС Поволжского округа г. Казани от 22.10.2021 г. № Ф06-9213/2021.

⁴ См.: Решение АС Воронежской области от 28.01.2021 г. по делу №А14-7450/2020 (далее Постановление 19 ААС № 19АП-1515/2021); Решение АС Челябинской области от 15.03.2021 г. по делу №А76-2776/2021 (далее Постановление 18 ААС от 15.06.2021 г. № 18АП-6242/2021).

пателю налогов (штрафов, пени) в результате установления недобросовестных действий путем вынесения соответствующего ненормативного правового акта.

Ответственность по ст. 431.2 ГК РФ (возмещение убытков, причиненных недостоверностью заверений) 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. При этом лицо, предоставившее заведомо недостоверное заверение, не может в обоснование освобождения от ответственности ссылаться на то, что полагавшаяся на заверение сторона договора являлась неосмотрительной и сама не выявила его недостоверность¹.

В отличие от возмещения убытков по правилам ст. 15 и 393 ГК РФ возмещение потерь, согласно 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 возникшим ущербом, вызванным наступлением определенных сторонами обстоятельств².

Обязательство одной из сторон за счет собственных ресурсов покрыть имущественные потери другой стороны не является мерой гражданско-правовой ответственности, поэтому помещение соответствующей статьи в главу об ответственности достаточно условно. Сущностной чертой такой «компенсации» является ее «аксессуарный» характер, т.е. такое обязательство устанавливается как «сопровождающее» к основному.

Несомненно, что в споре, основанном на ст. 406.1 ГК РФ, нормы ст. 15 и 431.2 ГК РФ не применимы. В предмет доказывания не входит факт нарушения законодательства о налогах и сборах и виновность конкретного лица в расхождениях по НДС. Нетрудно заметить, что разработанный вариант «сотрудничества» с бизнесом позволяет налоговому органу не обосновывать претензии (в том числе в части обоснованности доначислений) к налогоплательщику.

Проведенное авторами исследование позволяет выделить следующие наиболее важные положения:

– конструируя налоговую оговорку в договоре, стороны подтверждают наличие собственных ресурсов для выполнения обязательств, проявляют должную осмотрительность (проверяют действительность и легальность фактических исполнителей и прослеживаемость коллаборации соисполнителей обязательств); включают в договор условие о добровольном согласии на открытость сведений в части несформированного источника доходов для принятия сумм НДС к вычету, составляющих налоговую тайну; гарантируют возмещение возникших у контрагента по сделке имуще-

¹ Пункт 35 Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 25.12.2018 г. № 49.

² См.: п. 15 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2016 г. № 7.

ственных потерь вследствие несоблюдения налоговой оговорки при предъявлении претензий налоговых органов;

– включение в договор налоговых оговорок является обоснованным и правомерным, если их цель не преследует переложение фискальных последствий на контрагента по сделке;

– момент возникновения имущественных потерь связан с моментом представления уточненной налоговой декларации и подтверждающих документов о том, что имущественные потери уже понесены (или неизбежно будут понесены);

– если налогоплательщик не реализовал расходы и не применил вычет по НДС, он вправе требовать взыскания соответствующих сумм убытков с лиц, виновных в их причинении. Такое право у стороны по сделке возникает в связи с предоставлением недостоверных заверений контрагента (ст. 431.2 ГК РФ). Факт нарушения обязательства и вина нарушителя в причинении вреда при доначислении налогов потерпевшему должны быть доказаны.

Подводя итог, можно заключить, что фискальное ведомство пропагандирует внедрение института налоговой оговорки, концентрируя внимание на общих позитивных социально-экономических результатах такой конвергенции частного и публичного правового регулирования. В частности, в качестве главной преференции для государства выступает способствование выведению «по цепочке» экономики из тени посредством санации бизнес-сферы, культивирования налоговой законопослушности, увеличению налоговых поступлений в бюджет, повышению инвестиционной привлекательности.

Перспективой положительных изменений от использования конструкции защиты имущественной сферы для бизнеса презюмируется: исключение искусственного занижения цены в договорах и восстановление здоровой и честной конкуренции; формирование справедливых и «адекватных» рыночных цен (тарифов) с учетом обязательных платежей (налоговых и неналоговых платежей); снятие налоговых, репутационных и иных рисков; устранение внутреннего коррупциогенного фактора; оздоровление инвестиционного климата.

Вместе с этим оправдана озабоченность субъектов предпринимательской деятельности потенциальным предоставлением гарантий от негативных последствий функционирования института налоговой оговорки, а именно перекладывание обязанности по уплате налога на обладающих материальным ресурсом контрагентов посредством неверного определения выгодоприобретателя в рамках сделки.

Иначе говоря, политика фискальных органов по пропаганде активного внедрения во взаимоотношения субъектов предпринимательской деятельности налоговой оговорки не должна трансформироваться в инструмент фискальной «инквизиции». А именно, когда наличие или отсутствие налоговой оговорки становилось бы критерием, предопределяющим подходы,

позитивные или негативные, фискальных органов к оценке деятельности налогоплательщиков. Наличие или отсутствие налоговой оговорки в договоре между субъектами предпринимательской деятельности должно быть именно результатом свободного выбора участников обязательственных отношений. Нам представляется, что само по себе желание фискальных органов инициировать активное внедрение налоговой оговорки в предпринимательскую практику не приведет ни к «обелению» экономики, ни к выходу из «серой зоны» значительной части экономики. Эти задачи не могут быть решены посредством налоговой оговорки. Эти задачи решаются посредством совсем других инструментов, о которых уже написано немало и экономистами, и юристами.

Список источников

1. Налоговая оговорка как инструмент защиты имущественных интересов от неправомерных действий контрагентов // Круглый стол № 2. 09.11.2021. М., 2021. URL: <https://youtu.be/WJQIAhquX4> (дата обращения: 09.11.2021).
2. Саськов В. Неполный вычет по НДС. Новации в применении ст. 54.1 НК РФ // Финансовая газета. 2019. № 39 // СПС «КонсультантПлюс».
3. Стриж К.С. О пределах прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога // Бухгалтер Крыма: учет в унитарных предприятиях. 2021. № 1 // СПС «КонсультантПлюс».
4. Tsendeliani I.A., Anisina K.T., Davydova M.A., Kostikova E.G., Migacheva E.V., Proshunin M.M., Lyutova O.I., Pavlova E.V. Transformation of the Legal Mechanism of Taxation Under the Influence of Digitalization: Russian Case Study // INTERTAX. 2021. Vol. 49, Is. 5. P. 435–446.
5. Демин А.В. Диспозитивность и налогообложение: комментарии законодательства и практики налогового администрирования // СПС «КонсультантПлюс».
6. Стоянова М.К. Генезис института исполнения налоговой обязанности иным лицом // Вопросы российской юстиции. 2021. № 11. С. 594–602.
7. Tsendeliani I., Matyanova E., Razgildeev A., Dudnik D., Mikhailova A. Tax optimization in the modern tax system under the influence of digitalization: Russian case study // European Journal of Comparative Law and Governance. 2021. № 8 (4). P. 429–452.
8. Дубровин О. Налоговые оговорки: нужны ли они гражданскому обороту. Шортрид. 2021. URL: <https://shortread.ru/nalogovye-ogovorki-nuzhny-li-oni-grazhdanskomu-oborotu/> (дата обращения: 16.11.2021).

References

1. Youtube. (2021) *Nalogovaya ogovorka kak instrument zashchity imushchestvennykh interesov ot nepravomernykh deystviy kontragentov* [Tax clause as a tool for protecting property interests from illegal actions of counterparties]. 9th November. [Online] Available from: <https://youtu.be/WJQIAhquX4> (Accessed: 9th November 2021).
2. Saskov, V. (2019) *Nepolnyy vychet po NDS. Novatsii v primenenii st. 54.1 NK RF [Incomplete VAT deduction. Innovations in the application of Art. 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation]*. *Finansovaya gazeta*. 39. [Online] Available form: Konsul'tantPlyus.
3. Strizh, K.S. (2021) *O predelakh prav po ischisleniyu nalogovoy bazy i (ili) summy naloga [On the limits of rights for calculating the tax base and (or) the amount of tax]*. *Bukhgalter Kryma: uchet v unitarnykh predpriyatiyakh*. 1. [Online] Available from: Konsul'tantPlyus.

4. Tsindeliani, I.A., Anisina, K.T., Davydova, M.A., Kostikova, E.G., Migacheva, E.V., Proshunin, M.M., Lyutova, O.I. & Pavlova, E.V. (2021) Transformation of the Legal Mechanism of Taxation Under the Influence of Digitalization: Russian Case Study. *INTERTAX*. 49(5). pp. 435–446.

5. Demin, A.V. (2017) *Dispozitivnost' i nalogooblozhenie: kommentarii zakonodatel'stva i praktiki nalogovogo administrirovaniya* [Dispositiveness and taxation: comments on the legislation and practice of tax administration]. [Online] Available from: Konsul'tantPlyus.

6. Stoyanova, M.K. (2021) Genesis instituta ispolneniya nalogovoy obyazannosti inym litsom [Genesis of the institution of the execution of tax obligations by another person]. *Voprosy rossiyskoy yustitsii*. 11. pp. 594–602.

7. Tsindeliani, I., Matyanova, E., Razgildeev, A., Dudnik, D. & Mikhailova, A. (2021) Tax optimization in the modern tax system under the influence of digitalization: Russian case study. *European Journal of Comparative Law and Governance*. 8(4). pp. 429–452.

8. Dubrovin, O. (2021) *Nalogovye ogovorki: nuzhny li oni grazhdanskomu oborotu* [Tax reservations: are they needed in civil circulation]. [Online] Available from: <https://shortread.ru/nalogovye-ogovorki-nuzhny-li-oni-grazhdanskomu-oborotu/> (Accessed: 16th November 2021).

Информация об авторах:

Цинделиани И.А. – кандидат юридических наук, доцент, заведующий кафедрой финансового права, профессор кафедры финансового права Российского государственного университета правосудия (Москва, Россия). E-mail: TsindelianiImeda_finpravo@rsuj.ru

Безикова Е.В. – кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права Российского государственного университета правосудия (Москва, Россия); доцент кафедры теории права юридического факультета Томского государственного университета систем управления и радиоэлектроники (Томск, Россия). E-mail: Kathy_Bezikova@mail.ru

Вклад авторов: все авторы сделали эквивалентный вклад в подготовку публикации. Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Information about the authors:

I.A. Tsindeliani, Russian State University of Justice (Moscow, Russian Federation). E-mail: TsindelianiImeda_finpravo@rsuj.ru

E.V. Bezikova, Russian State University of Justice (Moscow, Russian Federation); Tomsk State University of Control Systems and Radioelectronics (Tomsk, Russian Federation). E-mail: Kathy_Bezikova@mail.ru

Contribution of the authors: the authors contributed equally to this article. The authors declare no conflicts of interests.

*Статья поступила в редакцию 17.08.2021;
одобрена после рецензирования 14.11.2021; принята к публикации 02.03.2022.*

*The article was submitted 17.08.2021;
approved after reviewing 14.11.2021; accepted for publication 02.03.2022.*