

НДС И НЕУСТОЙКА ПО ДОГОВОРУ

Н.В. ШУБИН

Шубин Н.В., юрист, г.Ростов-на-Дону.

Необходимым атрибутом успешного экономического развития является стабильность гражданского оборота, которая применительно к договорным взаимоотношениям предстает как точное и неукоснительное исполнение принятых по договору обязательств. Одним из средств, призванных обеспечить надлежащее исполнение обязательств, является неустойка, являющаяся одновременно и мерой гражданско-правовой ответственности.

Сложившаяся арбитражная практика применения договорной неустойки в связи с неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств по оплате товаров, работ, услуг проявляет несколько упрощенный и унифицированный подход при определении размера подлежащих уплате за нарушение договора штрафных санкций в аспекте взаимосвязи неустойки и налоговых платежей, в частности налога на добавленную стоимость (далее - НДС).

Позиция судебных органов по данному вопросу достаточно четко была сформулирована в письме Президиума ВАС РФ N 9 от 10 декабря 1996 г. "Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость" <*> (далее - Обзор), [пункт 10](#) которого гласит следующее: "Санкции и проценты, предусмотренные договором либо законом за просрочку оплаты товаров (работ, услуг), подлежат начислению на цену товара без учета налога на добавленную стоимость".

<*> Вестник ВАС РФ. 1997. N 3.

Данное судебное толкование является обязательным для нижестоящих судов и активно воспринято практикой. Вместе с тем, представляется, такая трактовка находится в некоем противоречии с российской цивилистической доктриной, не в достаточной степени учитывает необходимость более глубокого рассмотрения взаимодействия институтов гражданского и публичного, в частности финансового, права.

Согласно [ст. 330](#) ГК РФ неустойкой (штрафом, пеней) признается определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки исполнения.

Закрепление в договоре условий о неустойке возможно посредством различных формулировок.

Согласно вышеназванному [Обзору](#) арбитражная практика производит начисление штрафных санкций только на сумму долга без НДС вне зависимости от условий договора. Единственное ограничение - это характер нарушения, оно должно быть связано с оплатой товаров (работ, услуг).

Вместе с тем [ст. 421](#) ГК РФ закрепляет общепризнанный принцип свободы договора. В силу данного принципа стороны свободны в формулировании условий договора и ограничены лишь императивными нормами законодательства.

Соглашение о неустойке в исследуемых ситуациях является договорным, в силу чего стороны свободны в формулировании порядка расчета неустойки. Они вправе закрепить ее в виде единовременного штрафа, в виде пени, комбинировать данные способы, привязать исчисление указанных санкций к неизменным показателям или к меняющимся величинам (например, 1000 рублей за каждый день просрочки или штраф в размере 20% проданного товара).

Необходимо признать, что свобода договора судебным толкованием в обозначенном [Обзоре](#) не учитывается и игнорируется. Проиллюстрируем это на следующем примере.

Заключен договор поставки, согласно условиям сделки поставщик передал покупателю товар на сумму 1,18 млн. рублей, в том числе НДС 180 тыс. рублей. Покупателем допущена просрочка оплаты. В договоре соглашение о неустойке сформулировано следующим образом: "За каждый день просрочки оплаты покупатель уплачивает поставщику пеню в размере 0,05% от суммы задолженности".

Абсолютно очевидно, что под задолженностью стороны имели в виду все платежи, подлежащие уплате, т.е. 1,18 млн. рублей - общую сумму цены товара и НДС. В соответствии со [ст. 431](#) ГК РФ при толковании условий договора суд должен принимать во внимание буквальное значение содержащихся в нем слов и выражений. Согласно же [Обзору](#) и сложившейся практике в данной ситуации пени следует начислять только на сумму долга без НДС, т.е. на 1 млн. рублей. Так, Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа в [Постановлении](#) кассационной инстанции от 28 января 2002 г. по делу N A52/2470/01/01 указал, что, когда "стороны предусмотрели ответственность за ненадлежащее исполнение

обязательств в виде пеней из расчета 0,5% от суммы образовавшейся задолженности за каждый день просрочки... расчет пеней на сумму основного долга с учетом налога на добавленную стоимость противоречит действующему законодательству". Тогда получается парадоксальная ситуация: стороны вправе закрепить в договоре расчет пени от твердой суммы - 900 рублей за каждый день просрочки и получить те же 0,05% от долга с НДС, и это не вызовет вопросов у судебных инстанций, но не вправе обозначить базу для расчета неустойки как всю задолженность. Представляется, что сложившаяся судебная практика находится в противоречии с принципом свободы договора, ибо это право сторон определять то, как и с чего подлежит расчету неустойка. При этом расчет санкций от цены товара (работ, услуг) все-таки требует в ряде случаев, определенных далее, исключения НДС из расчета.

Судебное обоснование необходимости исключения НДС из базовой суммы для расчета договорных санкций при первом прочтении выглядит убедительным: "Гражданско-правовая ответственность за просрочку оплаты товара не может применяться при несвоевременном исполнении обязанности по перечислению суммы налога на добавленную стоимость, поскольку последний является элементом публичных правоотношений" <*>.

<*> Пункт 10 письма Президиума ВАС РФ N 9 от 10 декабря 1996 г. "Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость" // Вестник ВАС РФ. 1997. N 3.

Однако здесь не в полной мере учитываются тонкости налогового законодательства, не делается необходимой корректировки при применении гражданско-правовых институтов.

Безусловно, суммы НДС по договору имеют фискальный характер, однако подлежат они уплате, будучи предъявленными покупателю, все-таки продавцом.

Судебная логика строится на том, что задержка уплаты НДС по договору не причиняет убытков продавцу, так как указанные суммы ему изначально не принадлежат. Однако это далеко не всегда так. Согласно ст. 167 Налогового кодекса РФ <*> момент определения налоговой базы по НДС и возникновения последующей обязанности по его уплате зависит от принятой на предприятии учетной политики: день отгрузки, что презюмируется, либо день оплаты. Сложившаяся судебная практика представляется оправданной, когда предприятие использует учетную политику "по оплате" и обязанность уплатить НДС возникает в момент поступления денежных средств. В этом случае независимо от того, удерживает должник денежные средства или нет, сумма подлежащего уплате НДС не изменяется (обязанность по уплате налога отсутствует).

<*> Собрание законодательства РФ. 2000. N 32. Ст. 3340.

Для организаций-продавцов, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы НДС по мере отгрузки и уже уплативших данный налог, все платежи по договору являются собственностью продавца, а следовательно, в данной ситуации нет оснований для уменьшения ответственности за неплатеж по договору, ведь суммы НДС, которыми неправомерно пользуется покупатель, выведены из хозяйственного оборота продавца (он уже уплатил их в бюджет). Момент, с которого кредитор может включить НДС в расчет договорных санкций, следует определить истечением предельного срока для уплаты НДС, т.е. с 21-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. При просрочке в уплате налога налоговый орган может начислить финансовые санкции, кредитор в свою очередь не может применить к должнику за удержание сумм НДС ответственность в виде неустойки ввиду сложившейся ситуации. Добросовестный кредитор ставится тем самым в невыгодное положение.

Кроме того, необходимо учитывать, что согласно пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ в налоговую базу по НДС включаются суммы, связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). В связи с этим, что подтверждается позицией налоговых органов <*>, суммы штрафов, полученные за неисполнение или ненадлежащее исполнение договоров, предусматривающих поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), облагаемых НДС, включаются в налоговую базу для исчисления этого налога, при этом НДС получателем санкций определяется расчетным методом и им же уплачивается. Такие дальнейшие фискальные платежи в объеме неустойки также не учитываются судебной практикой: с одной стороны, суд на сумму НДС уменьшает базу для расчета санкций, с другой - кредитор, получив уже рассчитанную без учета НДС неустойку, выделяет НДС и еще раз уменьшает неустойку на сумму НДС, уплаченного им в бюджет.

<*> Письмо Министерства финансов РФ от 18 октября 2004 г. N 03-04-11/168 // СПС

"КонсультантПлюс".

В связи с изложенным считаю необходимой корректировку судебной практики в следующих направлениях:

- если из условий договора вытекает, что стороны согласовали расчет неустойки со всей задолженности, основания исключения НДС из расчета отсутствуют;
 - если из договора следует начисление санкций на стоимость товара или при применении законной неустойки либо при взыскании процентов согласно [ст. 395](#) ГК РФ, для исключения НДС из расчета необходимо принимать во внимание учетную политику предприятия, при этом НДС подлежит включению в базу для расчета при учетной политике "по отгрузке" с момента истечения предельного срока для уплаты налога на добавленную стоимость.
-