**«Штрафной» НДС**

Вадим Маратович Зарипов, налоговый юрист

г. Москва

В течение уже многих лет обсуждается вопрос о необходимости уплачивать НДС со штрафов и пеней, полученных от нерадивых контрагентов. Однако судебной практики по указанному вопросу вплоть до последнего момента фактически не было. В подобных случаях налогоплательщики хоть и роптали, но поголовно платили НДС.

Исключением стало Решение Верховного Суда РФ от 24.02.99 № ГКПИ 98-808, 809 об отказе в требовании граждан признать незаконным п. 29 Инструкции ГНС России № 39, согласно которому «организации (предприятия), получающие средства от взимания штрафов, взыскания пеней, выплаты неустоек за нарушение обязательств, предусмотренных договорами поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), перечисление в бюджет НДС производят по расчетным ставкам 9,09 и 16,67% от полученных средств»1.

С вступлением в силу главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ вопрос о взимании НДС со штрафов вновь обострился, поскольку в подп. 2 п. 1 ст. 162 установлено, что налоговая база «увеличивается на суммы… полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг)»2.

Стоит отметить, что вопрос о начислении НДС может возникнуть только у поставщика, поскольку объектом налогообложения по НДС является реализация товаров (работ, услуг), а движение денежных средств само по себе не влечет налоговых обязательств (постановления Президиума ВАС РФ от 15.10.96 № 1614/96 и от 04.02.97 № 4642/96; п. 3 Письма ВАС РФ от 10.12.96 № 9). Кроме того, если реализация товаров (работ, услуг) не облагается НДС (ст. 149 НК), то не облагаются и штрафные санкции.

Одним из первых судебных актов, вынесенных по вопросу о законности начисления «штрафного» НДС, стало решение Арбитражного суда Оренбургской области от 27.05.2003, вынесенное по делу с участием ОАО «Носта». Этой организации налоговая инспекция за период после 01.01.2001 доначислила НДС от сумм санкций, полученных за невыполнение (ненадлежащее выполнение) покупателями обязательств по оплате товаров (работ, услуг). Суд высказался в поддержку налогоплательщика и признал неправомерным начисление НДС с суммы санкций за нарушение покупателем условий о порядке оплаты товара по договору купли-продажи. Законность такого решения подтверждена постановлением ФАС Уральского округа от 21.08.2003 № Ф09-2548/03-АК. Окружной суд пришел к выводу об отсутствии оснований считать получение санкции связанным с оплатой товаров, сославшись на следующие обстоятельства.

1. Поправками, внесенными в ст. 162 НК РФ Федеральным законом от 29.12.2000 № 166-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации», санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение договоров были исключены из перечня сумм, увеличивающих налоговую базу по НДС.

2. В главе 21 НК РФ отсутствует значение понятия «оплата реализованных товаров». В подобных случаях в силу п. 1 ст. 11 НК РФ необходимо обращаться к соответствующим институтам, понятиям и терминам других отраслей законодательства. Согласно ст. 486 ГК РФ «покупатель обязан оплатить товар непосредственно до или после передачи ему продавцом товара, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом, другим законом, иными правовыми актами или договором купли-продажи и не вытекает из существа обязательства». В главе 25 НК РФ такие штрафы и другие подобные доходы налогоплательщика отнесены законодателем к внереализационным, т. е. не связанным с реализацией товаров (работ, услуг).

3. Противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

· Положительная практика по указанному вопросу появляется и в других округах. Так, ФАС Московского округа в отношении процентов, начисляемых по ст. 395 ГК РФ, отметил, что эти платежи «являются мерой ответственности за ненадлежащее исполнение обязательств, а не частью стоимости товара, подлежащей оплате». Суд также указал, что предусмотренная ст. 162 НК РФ связь с оплатой товаров должна означать компенсацию стоимости (цены) товара, «проценты же компенсируют использование чужих денежных средств, т. е. имеют иную природу происхождения» (постановление от 12.11.2003

№ КА-А40/8947-03).

ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 27.08.2003 № А33-89/03-С3н- Ф02-2684/03-С1 обратился к п. 1 ст. 154 НК РФ, согласно которому налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ. Таким образом, по мнению суда, НДС может облагаться только та сумма, которая увеличивает стоимость товаров (работ, услуг).

Согласно ст. 330 ГК РФ неустойка (пени, штрафы) является способом обеспечения исполнения обязательств, «следовательно, уплата неустойки связана с нарушением условий договора об оплате, а сумма неустойки платится сверх цены товаров (работ, услуг), компенсируя возможные или реальные убытки потерпевшей стороне». Перечень сумм, которые дополнительно к выручке, определяемой в соответствии со ст. 154—158 НК РФ, включаются в налогооблагаемую базу по НДС при реализации товаров (работ, услуг), является исчерпывающим, не содержащим указание на суммы санкций за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств.

Решая вопрос о включении в налоговую базу по НДС штрафных санкций, полученных за задержку вагонов, недослив цистерн, неочистку вагонов, непредъявление грузов, неиспользование поданных вагонов, контейнеров или отказ от предусмотренных заявкой вагонов, контейнеров, предусмотренных главой VI Транспортного устава железных дорог Российской Федерации, ФАС Северо-Западного округа отметил, что данные платежи представляют собой ответственность за нарушение обязательств по договору перевозки.

В то же время при толковании подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ следует исходить из того, что предусмотренные в нем суммы увеличивают налоговую базу лишь в случае, если их поступление связано с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), т. е. образуют для налогоплательщика экономическую выгоду в результате реализации товаров (работ, услуг) (постановление от 20.11.2003 № А56-29845/03)3.

Общим для всех приведенных судебных решений является указание на то, что штрафные санкции по своей природе предназначены не для оплаты товаров (работ, услуг), а для компенсации последствий нарушения денежного обязательства. Иными словами, данные санкции никак не связаны с оплатой, напротив — они вызваны неоплатой товаров (работ, услуг) в установленный срок.

В дополнение к вышеназванным можно привести и другие доводы.

1. НДС был введен в налоговую систему России как форма изъятия 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 (ст. 1 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость»). Данную норму необходимо учитывать в связи с

п. 3 ст. 3 НК РФ, согласно которому налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Следовательно, экономическим основанием НДС является возникновение у налогоплательщика добавленной стоимости4.

С экономической точки зрения штрафные санкции никак не связаны с возникновением добавленной стоимости. Штрафные санкции — это экстраординарные, чрезвычайные платежи, связанные с нарушением обычных условий хозяйственной деятельности, не имеющие никакой связи с реализацией товаров (работ, услуг) и их оплатой, предназначенные для компенсации, восстановления нарушенных прав и защиты. Поскольку основанием для выплаты в первом случае является оплата поставленного товара, а во втором случае — нарушение условий договора о сроках оплаты, то и экономико-правовая природа данных платежей различна.

2. Если штрафные санкции считать оплатой товаров (работ, услуг), то исходя из позиции Конституционного Суда РФ по делам «Конфетти» и «Востокнефтесервиса» (постановления от 28.03.2000 № 5-П и от 20.02.2001 № 3-П), покупателю должен возмещаться НДС с оплаченных штрафных санкций. Однако такое возмещение Кодексом не предусмотрено. Это еще раз подтверждает, что штрафные санкции нельзя считать оплатой.

Не случайно ФАС Уральского округа указал на то, что Федеральным законом от 29.12.2000 № 166-ФЗ из ст. 162 НК РФ был исключен подп. 5 п. 1, согласно которому налоговая база определялась с учетом «санкций, полученных за неисполнение или ненадлежащее исполнение договоров (контрактов), предусматривающих переход права собственности на товары, выполнение работ, оказание услуг» (это обстоятельство отметил и ФАС Восточно-Сибирского округа). Данную законодательную поправку следует рассматривать как полное устранение ошибочного правила.

Тем не менее налогоплательщикам не стоит использовать положительную судебную практику по этому вопросу в целях намеренного ухода от НДС. Нелишне вспомнить, что в начале 90-х годов прошлого века некоторые налогоплательщики в России с целью уклонения от уплаты НДС занижали цену товаров (работ, услуг) и скрывали тем самым часть их оплаты под видом штрафных санкций.

Именно тогда Указом Президента РФ от 22.12.93 № 2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» (п. 14) было установлено, что в оборот, облагаемый НДС, включаются средства от взимания штрафов, взыскания пеней, выплаты неустоек, полученные за нарушение обязательств, предусмотренных договорами поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

С 1999 г. существует специальный механизм контроля за ценами для целей налогообложения, в том числе для целей уплаты НДС, а именно — ст. 40 НК РФ (и ст. 154 НК РФ делает прямую отсылку к этой статье). Кроме того, судебной практикой выработана доктрина недопустимости злоупотребления налогоплательщиками своими правами. Поэтому налоговые органы вправе проверять, не являются ли суммы штрафов скрытой формой оплаты товаров (работ, услуг). Однако для взыскания налога в этих случаях они обязаны привести веские доказательства недобросовестности налогоплательщика. Налогоплательщик же вправе, но не обязан, доказывать свою добросовестность, поскольку в отношении него действует презумпция добросовестности5.

В заключение отметим, что если организация или индивидуальный предприниматель считают, что все же безопаснее уплатить налог с полученных штрафных санкций, то при исчислении необходимо учитывать, что НДС уже включен в сумму, и использовать соответствующие ставки (10 или 18%) методом обратного счета, поскольку прямой метод исчисления НДС предусмотрен НК РФ только при формировании цены товара (работы, услуги).