

Начисление НДС с поступающих сумм штрафов, пеней и иных санкций за нарушение договорных обязательств

До сих пор налоговые органы упорно продолжают настаивать на том мнении, что в случае неисполнения стороной по договору своих обязательств и применения к ней штрафных санкций, с сумм полученных штрафных подлежит уплате налог на добавленную стоимость. // Михаил Аландаренко, юрист ООО «Михайлов и партнеры» (г. Москва). Специально для Банкир.Ру.

// Михаил Аландаренко, юрист ООО "Михайлов и партнеры" (г. Москва) Bankir.Ru

Мотивируется такая позиция положениями статьи 153 НК РФ, согласно которой налоговая база определяется исходя из всех доходов налогоплательщика. Также налоговики в подтверждение своей позиции ссылаются на статью 162 НК РФ, в соответствии с которой суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) и связанные с оплатой этих товаров (работ, услуг), должны увеличивать налоговую базу.

Такая аргументация, к примеру, приведена в Письме МНС РФ от 27 апреля 2004 г. № 03-1-08/1087/14. Разберемся, правомерны ли выводы налогового ведомства.

Прежде всего, рассмотрим историю вопроса, а для этого обратимся к законодательству, действовавшему в период до введения Главы 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость».

Статья 4 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» № 1992-1 от 6 декабря 1991 года предусматривала: «В облагаемый оборот включаются также любые получаемые предприятиями денежные средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг)».

Исходя из этой нормы в пункте 29 Инструкции ГНС РФ № 39 от 11.10.1995 г. предусматривалось, что 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 налога на добавленную стоимость производят по расчетным ставкам 9,09 процента и 16,67 процента от полученных средств.

Соответствие данного пункта Инструкции Закону РФ о налоге на добавленную стоимость было предметом рассмотрения Верховного Суда РФ, в связи с поданными заявлениями ряда граждан. По мнению заявителей, данное положение инструкции не соответствовало не только статьям Закона РФ о налоге на добавленную стоимость, но и вступало в противоречие со статьями 1, 2, 3, 330, 394 ГК РФ, поскольку не отвечало принципу полного восстановления нарушенных прав.

Действительно, выходило, что, получив сумму штрафа, налогоплательщик часть денежных средств, назначение которых имеет целью восстановление нарушенных прав, должен был перечислить государству.

Однако при рассмотрении этого дела МНС РФ в своем отзыве указало, что данный пункт инструкции не нарушает прав и охраняемых законом интересов заявителей, поскольку данный пункт касается только юридических лиц, а заявители являются гражданами (физическими лицами).

Верховный Суд РФ в своем Решении по этому делу от 24 февраля 1999 г. № ГКПИ 98-808, 809, согласившись с этим доводом МНС РФ, дело по существу рассматривать не стал. По сути Верховный Суд РФ уклонился от ответа на поставленный перед ним вопрос.

Уклонился от ответа на данный вопрос и Высший Арбитражный Суд РФ, рассматривая 29 декабря 1998 г. дело № 7505/97. Суть дела сводилась к вопросу о том, обязан ли перевозчик уплачивать НДС с суммы демереджа (платы за контрсталийное время стоянки судна в порту). Поскольку вопрос касался экспортных перевозок, то ВАС РФ указал, что суммы денежных средств, полученные экспортером товаров (работ, услуг) в виде демереджа, непосредственно связаны с исполнением договоров по перевозке экспортируемых грузов, следовательно не подлежат включению в налогооблагаемый оборот ввиду отсутствия объекта налогообложения безотносительно

к их правовой природе.

В то же время демередж как плату за простой судна в порту сверх оговоренного времени следует признать штрафной санкцией за ненадлежащее исполнение своих обязательств фрахтователем; этот вывод в последующем подтвердил и сам ВАС РФ в пункте 4 Информационного письма № 81 от 13 августа 2004 г.

Однако в деле № 7507/97 ВАС РФ не стал разрешать вопрос о том, необходимо ли уплачивать НДС с сумм штрафных санкций, в данном случае с суммы демереджа.

Собственно, и для самого законодателя данный вопрос не представлялся однозначно определенным. Так, первая редакция Главы 21 НДС (в ред. Федерального закона № 117-ФЗ от 05.08.2000 г.) в подпункте 5 пункта 1 статьи 162 НК РФ непосредственно указывала на необходимость включения сумм санкций, полученных за неисполнение или ненадлежащее исполнение договоров (контрактов), в налогооблагаемую базу. При этом, согласно статье 162 НК РФ, санкции за просрочку надлежащего исполнения обязательства и (или) за неисполнение денежного обязательства должны были учитываться при определении налоговой базы в части превышения полученных сумм над суммами, исчисленными исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Однако при таком регулировании получалось, что если санкция подлежала взиманию не исходя из периода просрочки платежа или поставки, а в твердой сумме либо в строго установленном процентном соотношении к объему поставки, то сравнить такую сумму штрафных санкций со ставкой рефинансирования не представлялось бы возможным.

Очевидно, что в данном случае тот или иной избранный сторонами способ обеспечения защиты своих прав мог бы приводить к различным налоговым последствиям. На наш взгляд, это не соответствовало бы принципу равенства налогообложения, закрепленному в статье 3 Налогового кодекса РФ.

Видимо эта некорректность стала очевидной и законодателю, поскольку

Федеральным законом от 29.12.2000 г. № 166-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ» подпункт 5 исключен из пункта 1 статьи 162 НК РФ. Уже это свидетельствует об отказе законодателя от идеи взимания НДС с сумм штрафных санкций.

В свою пользу налогоплательщик может привести и иные доводы, кроме приведенного выше исторического толкования статьи 162 НК РФ. На наш взгляд, правовых оснований для взимания НДС с получаемых сумм штрафных санкций не имеется, поскольку суммы штрафных санкций не связаны с обязательством по оплате товара (работы, услуги).

Об этом, прежде всего, свидетельствует гражданское законодательство, которое исходит из следующего. Оплата товара (работы, услуги) производится покупателем исходя из установленной договором цены (статьи 454, 702, 779 ГК РФ). Цена является характеристикой ценности реализуемого товара (работы, услуги).

В то же время несвоевременная оплата реализованных товаров (работ, услуг) может вызвать у поставщика убытки, в связи с чем гражданское законодательство допускает установление в договоре мер ответственности за ненадлежащее исполнение обязательств, в частности взыскание с виновной стороны неустойки (пени, штрафа) (статья 330 ГК РФ).

Статьей 330 Гражданского кодекса РФ предусмотрено: «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».

Таким образом, неустойка является мерой по обеспечению исполнения обязательства (оплате товара, работы, услуги), но не собственно платежом за товары (работы, услуги).

Следует отметить, что ненадлежащее исполнение обязательств возможно и со стороны поставщика (подрядчика), и на это лицо в силу договора также может быть наложена обязанность по выплате штрафных санкций. То, что при уплате штрафных санкций поставщиком не возникает объекта налогообложения, не вызывает сомнения даже у налоговых органов (см. то же Письмо МНС РФ от 27 апреля 2004 г. № 03-1-08/1087/14). В данном случае со стороны покупателя, получающего неустойку, реализации товара (работ, услуги) не происходит.

Это лишний раз характеризует сущность штрафных санкций, а именно то, что их уплата лежит за рамками основного обязательства по реализации товара (работы, услуги) и их оплате.

Взимание налога с суммы штрафных санкций у поставщика приводило бы и к неравенству налогообложения: обеспечение обязательств по договору в пользу поставщика имело бы дополнительные налоговые обременения, в то время как права покупателя были бы обеспечены без каких-либо обязанностей по уплате налога.

Собственно и Налоговый кодекс РФ разделяет обязанность по оплате товара и обязанность уплатить штрафные санкции за ненадлежащее исполнение договорных обязательств. Так, статья 250 НК РФ (Глава 25 «Налог на прибыль организаций») относит полученные штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных обязательств к внереализационным доходам. То есть системная связь норм Налогового кодекса РФ также свидетельствует о том, что уплачиваемые в виде штрафных санкций денежные средства не являются оплатой за реализованные товары (работ, услуги).

Таким образом, по нашему мнению, оплата штрафных санкций не влечет возникновения объекта налогообложения - реализации товаров (работ, услуг), - а следовательно, и обязанности по уплате налога. Налогообложение штрафных санкций было бы возможным только в случае прямого в указании Налоговом кодексе РФ на то, что уплата штрафа, пени и иной санкции за нарушение договорных обязательств является объектом налогообложения.

Вывод об отсутствии обязанности уплачивать НДС с сумм штрафных санкций поддерживается и кассационными судами (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 10 апреля 2002 г. по делу № А56-27707/01, ФАС Московского округа от 6 января 2004 г. по делу № КА-А40/10691-03, ФАС Дальневосточного округа

от 2 апреля 2004 г. по делу № Ф03-А37/04-2/474).

Отметим также, что практический интерес вызывает не только вопрос о том, нужно ли облагать налогом суммы штрафных санкций, но и собственно то, как разграничить санкцию от оплаты за товар (работу, услугу). Нередко встречаются случаи, когда провести четкий водораздел между санкцией и оплатой по основному обязательству не могут даже высшие судебные инстанции.

Так, Постановлением Правительства РФ № 167 от 12.02.1999 г. утверждены Правила пользования системами коммунального водоснабжения и канализации в РФ. Согласно данными Правилам абоненты оплачивают водоснабжающей организации платежи за сброс в систему канализации сточных вод. Для этого абонентам устанавливаются нормативы сброса сточных вод. В случае сверхнормативного сброса абоненты уплачивают повышенную плату. В соответствии с Постановлением Правительства РФ № 1310 от 31.12.1995 г. «О взимании платы за сброс сточных вод и загрязняющих веществ в системы канализации населенных пунктов» размер платежей за сверхнормативный сброс определяют органы исполнительной власти субъектов РФ. Как правило, размер платы за сверхнормативный сброс устанавливается в кратном отношении к размеру платы в пределах нормативов, увеличивая ее в 3-5 раза.

Чем считать плату за сверхнормативный сброс - платой за услугу или штрафной санкцией? По этому вопросу сломано не мало юридических копий.

Впервые по этому вопросу «на высшем уровне» высказался Высший Арбитражный Суд РФ в Информационном письме № 32 от 30.03.1998 г. «Обзор практики разрешения споров, связанных с применением антимонопольного законодательства». В пункте 16 Обзора суд указывает: «Повышенная плата за сверхнормативный сброс сточных вод и загрязняющих веществ имеет штрафную природу, ее размер определяется компетентным органом в установленном законом порядке. Содержание данного условия договора предписано нормативными актами, от усмотрения истца не зависит и обязательно как для него, так и для абонентов».

В то же время, Верховный Суд РФ, принимая 25.06.2001 г. решение по делу № ГКПИ00-1448, указал: «Суд считает, что повышенная плата за превышение нормативного сброса сточных вод и загрязняющих веществ не является штрафной санкцией, а представляет собой дифференцированный подход к определению размера тарифа за услуги по приему и обезвреживанию вредных веществ, а также меру экономического стимулирования абонентов на строительство своих локальных очистных сооружений и выполнение требований по охране природы и оздоровлению окружающей природной среды».

При этом четкой аргументации сделанного вывода мы не найдем ни в Обзоре практики ВАС РФ, ни в Решении по делу ВС РФ.

По нашему мнению, решение вопроса о правовой природе платежа за сверхнормативный сброс сточных вод зависит от того, взимается ли данный платеж дополнительно к оплате абонентом фактически произведенных сбросов. Если абонент оплачивает услуги водоснабжающей организации по сверхнормативному сбросу как собственно за фактический объем этого сверхнормативного сброса, так и дополнительно производит оплату в кратном отношении к установленным тарифам, - то речь идет о штрафной санкции.

Если же по сверхнормативному сбросу абонент оплачивает только плату за сверхнормативный сброс, хотя и в кратном отношении к нормативному платежу, то такой вид платы за сверхнормативный сброс возможно признать дифференцированным платежом за услугу водоснабжающей организации.

Так, к примеру, пунктами 19, 20 Порядка взимания платы за сброс сточных вод и загрязняющих веществ в системы канализации населенных пунктов Новосибирской области, утв. Постановлением Главы Администрации Новосибирской области № 74 от 10.02.1997 г., предусмотрено, что в случае сверхнормативного сброса плата за сверхнормативный сброс взимается помимо и сверх платежа за фактически сброшенные в канализацию сточные воды. В этом случае речь идет о плате за сверхнормативный сброс как штрафной санкции.

А вот у соседей в Кемеровской области вопрос решен иначе. Исходя из пунктов 7, 8 Положения о порядке взимания платы за сброс сточных вод и загрязняющих веществ в системы канализации населенных пунктов, утв. Распоряжением Администрации

Кемеровской области № 398-р от 14.05.1996 г., в случае сверхнормативного сброса сточных вод плата взимается только за сверхнормативный сброс. При таком правовом регулировании плату за сверхнормативный сброс следует рассматривать как оплату, пусть и в повышенном размере, за оказанные водоснабжающей организацией услуги по приему сточных вод.

При этом и то и другое правовое регулирование платы за сверхнормативный сброс допустимо, поскольку в Постановлении Правительства РФ № 1310 от 31.12.1995 г. и в Постановлении Правительства РФ № 167 от 12.02.1999 г. вопрос о правовой природе платы за сверхнормативный сброс однозначно не решен.

Таким образом, окончательно решать вопрос о правовой природе платы за сверхнормативные сбросы необходимо в каждом конкретном случае отдельно, с учетом регионального законодательства, в зависимости от того, в каком порядке предусмотрено взимание данного платежа: дополнительно и сверх платежа за фактический сброс или нет.

Правомерность такого подхода к решению вопроса о правовой природе штрафной санкции подтверждается и выводами, сделанными Высшим Арбитражным Судом РФ в Постановлении от 11.11.2003 г. по делу № 7071/03.

Рассмотренный ВАС РФ спор касался правил оплаты поставки газа. Так, пунктом 17 Правил поставки газа в РФ, утв. Постановлением Правительства РФ № 162 от 05.02.1998 г., установлено, что при перерасходе газа без предварительного согласования с поставщиком покупатель оплачивает объем перерасходованного газа с применением одного из коэффициентов - 1,1 или 1,5 в зависимости от сезона поставки.

Отменяя судебные акты нижестоящих судов, ВАС РФ указал, что повышающие тариф коэффициенты представляют собой элемент ценообразования, а не неустойку.

Данный судебный акт подтверждает, что речь о штрафной санкции (неустойке) может идти не в любом случае увеличения финансовых обязательств при ненадлежащем исполнении стороной по договору своих обязанностей. Дополнительная плата имеет природу штрафной санкции только в том случае, когда ее взимание

производится помимо и сверх исполнения должником своего основного обязательства по договору.

В правоприменительной практике могут встречаться и иные случаи, когда определение правовой природы платежа может вызвать затруднения и споры. К примеру, энергоснабжающие организации до настоящего времени в ряде случаев пользуются Постановлением Совета Министров СССР № 929 от 30 июля 1988 г., в соответствии с пунктом 10 которого потребители энергии уплачивают энергоснабжающей организации десятикратную стоимость электрической энергии и пятикратную стоимость тепловой энергии, израсходованных сверх количества, предусмотренного договором.

Таким образом, вопрос о том, является ли конкретный платеж штрафной санкцией или платой за товар (работу, услугу), имеет принципиальное значение, поскольку в зависимости от его решения по-разному будут решаться и вопросы уплаты налога на добавленную стоимость.

В связи со всем изложенным выше финансовым службам предприятий можно рекомендовать провести анализ заключаемых договоров с целью исключения случаев уплаты налога на добавленную стоимость с сумм штрафных санкций.