**Налоговая оговорка.**

В целях эффективной работы с «разрывами» по НДС, в том числе исключения или компенсации имущественных потерь от «разрывов» был разработан инструмент «налоговых оговорок», включающий в себя заверение об обстоятельствах и механизм возмещения потерь от наступления определенных в договоре обстоятельств (статьи 431.2 и 406.1 Гражданского кодекса Российской Федерации).

По смыслу статьи 431.2 Гражданского кодекса Российской Федерации сторона обязана возместить другой стороне по ее требованию убытки, причиненные недостоверностью данных заверений, или уплатить предусмотренную договором неустойку.

Заверения не ограничены во времени и могут касаться обстоятельств, имеющих значение для заключения договора, его исполнения или прекращения.

Статьей 406.1 Гражданского кодекса Российской Федерации закреплено, что стороны обязательства, действуя при осуществлении ими предпринимательской деятельности, могут своим соглашением предусмотреть обязанность одной стороны возместить имущественные потери другой стороны, возникшие в случае наступления определенных в таком соглашении обстоятельств и не связанные с нарушением обязательства его стороной (потери, вызванные невозможностью исполнения обязательства, предъявлением требований третьими лицами или органами государственной власти к стороне или к третьему лицу, указанному в соглашении, и т.п.).

Указанное положение Гражданского кодекса Российской Федерации позволяет ввести в гражданско-правовой оборот механизмы, связанные с защитой имущественных потерь налогоплательщика от действий третьих лиц, приводящих к отсутствию в бюджете РФ сформированного источника для применения к вычету НДС. Ввиду того, что до момента вступления в силу акта государственного органа (в частности, решения налогового органа по результатам мероприятий налогового контроля) установить конкретное лицо, виновное в возникновении «разрыва» по НДС, невозможно, в основу реализации механизма возмещения потерь положено четкое формулирование обстоятельства (безотносительно виновности конкретного лица), при котором у налогоплательщика возникает право на возмещение потерь, а именно – отсутствие сформированного по цепочке поставщиков товаров (работ, услуг) источника для применения вычета по НДС, в результате чего налогоплательщик применяет оговоренное с контрагентом-поставщиком в условиях договора («налоговой оговорки») право на добровольный отказ от применения вычета по НДС.

Налоговая оговорка - это особые условия в договоре между хозяйствующими субъектами, позволяющие взыскать убытки или имущественные потери с нарушивших гарантии и заверения контрагентов в случае предъявления претензий со стороны государственных органов (налоговых или правоохранительных), а также в добровольном порядке на основании заложенных принципов делового оборота до вынесения налоговым органом решения о привлечении к налоговой ответственности.

В указанных целях в гражданско-правовых договорах с контрагентами необходимо закрепить как заверение об обстоятельствах, сводящихся к декларированию добросовестности совершаемой операции, так и соглашение сторон об обстоятельствах, наступление которых гарантирует возможность получения налогоплательщиком компенсации имущественных потерь, связанных с не урегулированием в установленный срок налогового «разрыва» в цепочке хозяйственных операций с участием контрагента.

Налоговая оговорка может быть сформулирована путем включения в гражданско-правовой договор с поставщиком следующих условий:

*«1. Заверения и гарантии Сторон*

*1.1. Каждая из сторон заверяет на момент подписания настоящего Договора и гарантирует в налоговых периодах, в течение которых совершаются операции по Договору, что:*

*• каждая из сторон является надлежащим образом учреждённым и зарегистрированным юридическим лицом и/или надлежащим образом зарегистрированным предпринимателем, правомочным в соответствии с законодательством РФ на заключение Договора;*

*• в отношении каждой из Сторон не имеется возбужденного дела о банкротстве, отсутствуют сведения о факте подачи кредиторами Сторон или намерениях кредиторов Сторон или самих Сторон подать заявление о признании Стороны банкротом;*

*• каждой из сторон были совершены все действия, соблюдены все условия и получены все разрешения и согласия, необходимые для заключения и исполнения Договора;*

*• каждая из сторон соблюдает требования законодательства в части ведения налогового и бухгалтерского учёта, полноты, точности и достоверности отражения операций в учёте, исполнения налоговых обязательств по начислению и уплате налогов и сборов, а также требования трудового законодательства и законодательства о социальном обеспечении, в том числе в части полноты отражения в учете начислений и выплат работникам, полноты уплачиваемых страховых взносов;*

*• основной целью совершения сделки (совершения операций) по Договору не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;*

*1.2. Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) заверяет на момент подписания настоящего Договора и гарантирует в налоговых периодах, в течение которых совершаются операции по настоящему Договору, что:*

*• Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) предоставил в территориальный налоговый орган по месту своей регистрации и обеспечил (обеспечит) представление третьими лицами, привлекаемыми для исполнения Договора (Подрядчиками/Соисполнителями) Согласие на признание сведений, составляющих налоговую тайну, общедоступными, в соответствии с пп. 1 п. 1 с. 102 НК РФ по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 15.11.2016 № ММВ-7-17/615@, в отношении сведений о наличии (урегулировании/неурегулировании) несформированного источника по цепочке поставщиков товаров (работ/услуг) для принятия к вычету сумм НДС (кейс TG) сроком действия не позднее начала календарного квартала, в котором заключен настоящий Договор,* и не менее налоговых периодов, в течение которых будут совершаться операции по настоящему Договору*.*

*Подписывая Договор, Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) дает свое согласие, а также обязуется при заключении договоров с третьими лицами (подрядчиками/соисполнителями) в целях исполнения настоящего Договора, включить обязательное условие о даче указанными лицами согласия Покупателю на раскрытие и распространение, в том числе, в информационно-телекоммуникационной сети Интернет, а также передачу третьим лицам конфиденциальной информации, о наличии (урегулировании/неурегулировании) признаков несформированного источника по цепочке поставщиков товаров (работ, услуг) для принятия к вычету сумм НДС по операциям с участием Поставщика (Подрядчика, Исполнителя), составляющей коммерческую и налоговую тайну, сроком действия с начала календарного квартала, в котором заключен Договор, бессрочно.*

*• Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) не осуществляет и не будет осуществлять уменьшение налоговой базы в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения;*

*• обязательства по Договору будут исполняться непосредственно Поставщиком (Подрядчиком, Исполнителем) и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону, при этом Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) гарантирует, что все его действия по привлечению третьих лиц будут соответствовать гарантиям и содержать заверения, указанные в Разделе 1, и Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) несет полную ответственность за действительность соответствующих отношений, полноту и достоверность всех документов и сведений в них;*

*• Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) стремится приобретать товары у производителей, избегая многоступенчатого процесса перепродажи;*

*• Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) имеет фактическую возможность выполнить работы, оказать услуги, осуществить поставку товара Покупателю, для чего обладает всеми необходимыми трудовыми и имущественными ресурсами, а в случае привлечения третьих лиц:*

*- Привлекаемые Поставщиком (Подрядчиком, Исполнителем) для исполнения обязательств по Договору третьи лица (далее - Соисполнители) полностью исполняют свои обязательства собственными силами и средствами. Передача Соисполнителями всех или части обязательств иным третьим лицам в рамках исполнения Договора не допускается;*

*- Соисполнители являются добросовестными поставщиками товаров (работ/услуг) и обладают достаточными имущественными и трудовыми ресурсами. Поставщиком (Подрядчиком, Исполнителем) получены от Соисполнителя подтверждающие данный факт заверенные копии документов: выписок из ЕГРН, свидетельств о регистрации транспортных средств, ПТС, сведений о застрахованных лицах (форма СЗВ-М с закрытыми колонками СНИЛС/ИНН) и иных документов в случае необходимости;*

*- Соисполнители не являются лицами, подконтрольными Поставщиком (Подрядчиком, Исполнителем).*

*• все операции по передаче (оказанию, продаже) работ, (услуг, товара) Покупателю будут полностью отражены в первичной документации Поставщика (Подрядчика, Исполнителя), Соисполнителей, в обязательной бухгалтерской, налоговой, статистической и любой иной отчетности;*

*• Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) предоставит (в том числе обеспечит предоставление Соисполнителями) Покупателю достоверные, полностью соответствующие законодательству РФ первичные документы, которыми оформляется передача работ, услуг, товара по Договору.*

*• Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) совершит необходимые действия по подтверждению операций по исполнению Договора, в том числе предоставит (в том числе обеспечит предоставление Соисполнителями) по первому требованию Покупателя или органов государственного контроля или суда, надлежащим образом заверенные копии документов, относящихся к указанным операциям и подтверждающих гарантии и заверения, указанные в настоящем разделе Договора, в срок, не превышающий 5 (пять) рабочих дней с момента получения соответствующего запроса от Покупателя, государственного органа или суда, если иной срок не указан в запросе;*

*• по операциям с участием Поставщика (Подрядчика, Исполнителя) не имеется и не будет иметься признаков несформированного источника по цепочке поставщиков товаров (работ, услуг) для принятия к вычету сумм НДС (далее – «Несформированный источник для вычета по НДС»).*

*1.3. В случае нарушения заверений и/или гарантий, указанных в п. 1.1. – 1.2., Сторона, чьи права нарушены вправе требовать от другой Стороны возмещения убытков, причиненных таким нарушением.*

*1.4. Стороны исходят из того, что Заказчик полагается на данные Исполнителем заверения и гарантии. Нарушение Поставщиком (Подрядчиком, Исполнителем) заверений или неисполнение гарантий, является основанием для одностороннего внесудебного отказа Покупателя от Договора путем письменного уведомления, при этом Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) не вправе требовать от Покупателя возмещения каких-либо убытков, вызванных отказом Покупателя от Договора. Отказ от Договора по этому основанию не лишает Покупателя права на возмещение убытков или взыскания неустойки;*

*2. Возмещение имущественных потерь*

*2.1 Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) возместит Покупателю полностью все имущественные потери и (или) убытки Покупателя, которые возникнут в случаях невозможности уменьшения Покупателем налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога по операциям с Поставщиком (Подрядчиком, Исполнителем), определенные актом государственного органа, в частности, решением налогового органа или постановлением о возбуждении уголовного дела. Акт государственного органа является достаточным доказательством потерь Покупателя в независимости от факта его обжалования.*

*По требованию Покупателя Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) обязуется участвовать в обжалованиях Акта(ов) государственного органа, вынесенного(-ых) в отношении Покупателя, в части, касающейся хозяйственных операций с участием Поставщика (Подрядчика, Исполнителя).*

*Покупатель, по запросу Поставщика (Подрядчика, Исполнителя), окажет содействие последнему в реализации его права на участие в процессе обжалования на стороне Покупателя Акта государственного органа, вынесенного в отношении Покупателя, в части, касающейся хозяйственных операций с участием Поставщика (Подрядчика, Исполнителя).*

*Для целей применения п.1.3 и 2.1., Стороны заранее оценили размер имущественных потерь/убытков как равный совокупности уплаченных или подлежащих уплате Покупателем сумм налогов, в возмещении которых Покупателю было отказано (в уменьшении подлежащего уплате налога в связи с совершением сделки между Покупателем и Поставщиком(Подрядчиком, Исполнителем) Покупателю отказано), сумм, уплаченных или подлежащих уплате Покупателем вследствие не признания для целей налогообложения расходов по операциям, вытекающим из настоящего Договора, доначисления налогов, начисления пеней, наложения штрафов.*

*2.2. Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) возместит Покупателю полностью все имущественные потери Покупателя, возникшие вследствие неустранения признаков Несформированного источника для вычета по НДС по операциям из настоящего Договора, если вследствие такого неустранения Покупатель отказался от уменьшения суммы подлежащего уплате налога по операциям с Поставщиком (Подрядчиком, Исполнителем), при этом, для целей применения данного положения Стороны исходят из следующего:*

*• в понимании Сторон, существенное значение для возможности применения вычета по НДС имеет наличие сформированного в бюджете источника применения такого вычета, в связи с чем, Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) признает отсутствие в бюджете сформированного источника для применения вычета по НДС существенным и достаточным основанием для неприменения Покупателем вычета по операциям из настоящего Договора и не будет требовать от Покупателя доказывания иных обстоятельств в обоснование отказа Покупателя в применении вычета;*

*• несформированный источник для принятия к вычету сумм НДС определяется не только в отношении прямой сделки между Поставщиком (Подрядчиком, Исполнителем) и Покупателем, но и в ситуации, когда продавец (подрядчик, исполнитель) или его контрагенты не обеспечили наличие источника для применения вычета по сделкам в связанной цепочке (цепочке поставщиков товаров, работ, услуг);*

*• добровольный отказ Покупателя в применении вычета по НДС выражается в подаче Покупателем в налоговый орган уточненной налоговой декларации с полным или частичным исключением операций по приобретению работ, услуг, товара у Поставщика (Подрядчика, Исполнителя) по настоящему Договору;*

*• устранение признаков несформированного по цепочке хозяйственных операций с участием Поставщика (Подрядчика, Исполнителя) источника для принятия к вычету сумм НДС осуществляется путем надлежащего декларирования и уплаты соответствующей суммы НДС в бюджет;*

*2.2.1. При получении Уведомления, форма которого предусмотрена договором, от Покупателя, сформированного на основании Информационного письма территориального налогового органа, о наличии сведений о несформированном по цепочке хозяйственных операций с участием Поставщика (Подрядчика, Исполнителя) источнике для принятия к вычету сумм НДС Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) обязуется обеспечить устранение таких признаков в течение 1 месяца с момента получения указанного Уведомления;*

*Обязательство, указанное в настоящем пункте, обеспечивается уменьшением суммы, подлежащей оплате Покупателем Поставщику (Подрядчику, Исполнителю), на сумму НДС по операциям из Договора за отчетный квартал, по итогам которого выявлен несформированный источник для применения вычета по НДС.*

*Без применения к Покупателю какой-либо ответственности за нарушение сроков оплаты по Договору данная сумма остается в распоряжении Покупателя до момента получения Покупателем Информационного письма территориального налогового органа об урегулировании несформированного источника для применения вычета по НДС либо истечения срока на урегулирование признаков несформированного источника для применения вычета по НДС (в зависимости от того, какой срок наступил ранее)[[1]](#footnote-1).*

*Если Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) не обеспечил устранение признаков несформированного источника для применения вычета по НДС, что подтверждается полученным (Обществом) Информационным письмом от территориального налогового органа, вследствие чего Покупатель отказался от применения вычета по НДС за соответствующий период, данная сумма покрывает требование Покупателя о возмещении имущественных потерь, понесенных последним ввиду такого отказа.*

*2.2.2. Стороны заранее оценили размер имущественных потерь, которые Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) обязуется возместить Покупателю в случае добровольного неприменения Покупателем вычета по налогу на добавленную стоимость по операциям с Поставщиком (Подрядчиком, Исполнителем), в размере, равном сумме уплаченного Покупателем налога на добавленную стоимость, а также сумме уплаченных пени и штрафа.*

*2.2.3. Для подтверждения факта наступления обстоятельств, с которыми стороны связывают обязанность Поставщика (Подрядчика, Исполнителя) возместить имущественные потери Покупателя, согласно п. 2.3., достаточным доказательством будет являться Информационное письмо территориального налогового органа, переданное по каналам телекоммуникационной связи о том, что ситуация с выявленными обстоятельствами, свидетельствующими о наличии несформированного источника по цепочке поставщиков товаров (работ, услуг) для принятия Покупателем к вычету сумм НДС по взаимоотношениям с Поставщиком (Подрядчиком, Исполнителем) считается урегулированной для Покупателя в связи с подачей последним уточненной налоговой декларации, исключением из вычетов соответствующей суммы НДС по взаимоотношениям с контрагентом-поставщиком, подрядчиком, исполнителем, при этом для Поставщика (Подрядчика, Исполнителя) ситуация считается неурегулированной;*

*2.3. Поставщик (Подрядчик, Исполнитель) обязуется возместить Покупателю имущественные потери и/или убытки Покупателя в течение 10 (десяти) рабочих дней с даты получения Поставщиком (Подрядчиком, Исполнителем) соответствующего требования Покупателя, подтвержденного соответствующими документами. В случае направления указанного требования по почте заказным письмом оно считается полученным Поставщиком (Подрядчиком, Исполнителем) по истечении 6 (шести) дней с даты направления заказного письма.*

*2.4. Покупатель вправе удовлетворить требования к Поставщику (Подрядчику, Исполнителю) о возмещении имущественных потерь и/или убытков из денежных средств, причитающихся выплате Поставщику (Подрядчику, Исполнителю) по любым основаниям, в порядке зачета встречных денежных требований;*

*3. Поворот возмещения убытков и имущественных потерь*

*3.1. Уплаченная Поставщиком (Подрядчиком, Исполнителем) сумма в счет возмещения имущественных потерь/убытков (в части, в отношении которой прекратились основания для взыскания) подлежит возврату Покупателем в каждом из следующих случаев:*

*• отмены или признания соответствующего решения государственного органа недействительным полностью или в соответствующей части в установленном законом порядке;*

*• устранения признаков Несформированного источника для вычета по НДС, если ранее Покупатель добровольно отказался от применения вычета по НДС по операциям с Поставщиком (Подрядчиком, Исполнителем), что должно быть подтверждено соответствующим Информационным письмом территориального налогового органа;*

*• применение Покупателем вычета по операциям с Поставщиком (Подрядчиком, Исполнителем), от применения которого Покупатель ранее отказался.*

*4. Стороны признают, что вышеизложенные условия направлены на обеспечение имущественных интересов каждой из Сторон вне зависимости от действительности, исполнимости, заключенности Договора. В связи с этим Стороны рассматривают настоящие условия в качестве самостоятельного, автономного соглашения, не зависящего от основного обязательства по Договору. В случае признания Договора недействительным, незаключенным, истечения срока его действия, условия настоящего Приложения сохраняют юридическую силу. Ни одна из Сторон не имеет права оспаривать данные положения по причинам, связанным, зависящим или вытекающим из Договора».*

1. В случае возмещения НДС Покупателя по банковской гарантии, в договоре может быть предусмотрен срок для удержания денежных средств в порядке обеспечения обязательства об устранении «разрыва», равный сроку вынесения решения по камеральной проверке за налоговый период, за который был установлен «разрыв», или получения Покупателем Информационного письма территориального налогового органа об урегулировании несформированного источника для применения вычета по НДС, в зависимости от того, какой срок наступил ранее. [↑](#footnote-ref-1)