

# Нарушение обязанности по выставлению счетов-фактур может иметь конкретную цену

Гражданское законодательство не регулирует налоговые правоотношения, участниками которых выступают стороны договора. Однако в некоторых случаях нарушение публично-правовой обязанности по выставлению счетов-фактур может иметь вполне определенные частноправовые последствия. Правда, верность такого подхода четко законодателем не урегулирована, а ВАС РФ не утверждена.

## И ответственно

**Н**ередко в текстах гражданско-правовых договоров можно увидеть условия об ответственности сторон за неисполнение обязательств публично-правового характера, например, за несвоевременное или ненадлежащее выставление счетов-фактур с выделенной суммой налога на добавленную стоимость поставщиком в адрес покупателя. И если у последнего возникли имущественные потери из-за допущенного контрагентом нарушения (налоговый орган отказал в вычете «входного» НДС), являющийся плательщиком НДС покупатель порой обращается к поставщику с требованием возместить ему соответствующую сумму налога или выплатить договорную неустойку.

Действующим законодательством правомерность подобного рода требований напрямую не подтверждается, но и запрета на их предъявление в законодательстве нет. Потому у компаний и предпринимателей, оказавшихся в рассмотренной ситуации, возникают закономерные вопросы. Должен ли продавец платить договорную неустойку за ненадлежащее и (или) несвоевременное оформление счетов-фактур, и вправе ли покупатель требовать такую неустойку? Может ли покупатель потребовать от продавца возмещения убытков, причиненных вследствие неправильного оформления счетов-фактур, по которым налоговым органом отказано в применении налогового вычета по НДС? В настоящее время искать на них ответы можно лишь в судебной практике.

### Запрета на неустойку за несвоевременное и (или) ненадлежащее оформление счетов-фактур в законе нет

Под неустойкой понимается способ обеспечения исполнения обязательств, при котором должник обязан уплатить кредитором определенную законом или договором денежную сумму в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности, в случае просрочки исполнения (п. 1 ст. 330 ГК РФ). Порядок исчисления денежной суммы, составляющей неустойку, может быть различным: в виде процентов

от суммы договора или его неисполненной части, в твердой сумме, выраженной в денежных единицах, и т.д.

Неустойка может быть установлена в виде штрафа или пени. В большинстве случаев штраф устанавливается либо в виде процентов от цены договора, либо в виде фиксированной суммы, определяемой по соглашению сторон. Пени устанавливаются в случае просрочки исполнения обязательства и определяются в процентах к сумме обязательства, не исполненного в установленный срок.

Кроме того, различают договорную и законную неустойку. Договорная неустойка, которая как раз может обеспечивать исполнение обязанности поставщика выставить счет-фактуру покупателю, представляет собой предусмотренную в договоре денежную сумму, которую должник обязан уплатить кредитором в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства.

Согласно принципу свободы договора, закрепленному в п. 2 ст. 1 и п. 1, 4 ст. 421 ГК РФ, граждане и юридические лица свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договоров, в том числе путем определения условий договора по своему усмотрению, за исключением случаев, когда соответствующее условие предписано законом или иным правовым актом. Таким образом, для разрешения вопроса о допустимости включения в договор гражданско-правового характера условия о неустойке за ненадлежащее оформление и (или) несвоевременное оформление счета-фактуры необходимо определить, не противоречит ли такое условие действующему законодательству. В действующем законодательстве такой запрет не закреплен, потому логично сделать вывод, что санкции за ненадлежащее и (или) несвоевременное оформление счетов-фактур могут быть предусмотрены гражданско-правовым договором. Однако такое толкование приведенных норм ГК РФ не однозначно.

Дело в том, что гражданское законодательство не применяется к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, если иное не предусмотрено законодательством (п. 3 ст. 2 ГК РФ).

Забегая вперед, скажем, что именно указанное положение (п. 3 ст. 2 ГК РФ) вносит неопределенность в вопрос о правомерности включения в гражданско-правовой договор условий, о которых идет речь в настоящей статье.

### Судьи не видят нарушений в договорных неустойках за просрочку выставления счетов-фактур

Судебной практики, которая подтверждает правомерность условия договора об уплате неустойки за несвоевременное оформление (представление) счета-фактуры, крайне мало. В числе этих немногочисленных дел — дело № А65-9864/2012, рассмотренное Арбитражным судом Республики Татарстан в первой инстанции в 2012 г. По первоначальному иску общество обратилось в суд с требованием признать недействительными ряд пунктов договора поставки, одним из которых была предусмотрена неустойка в случае непредставления поставщиком покупателю надлежащим образом оформленного счета-фактуры.

Суд первой инстанции, частично отказывая в удовлетворении заявленных требований и руководствуясь положениями п. 3 ст. 2 ГК РФ и п. 1 ст. 169 НК РФ, решил, что выставление счета-фактуры является исполнением налогового обязательства. Гражданское законодательство, в том числе и институты имущественной ответственности за неисполнение обязательств и обеспечение исполнения обязательств, не применяются к налоговым правоотношениям. Следовательно, является неправомерным включение в гражданско-правовой договор условий о гражданско-правовой ответственности за неисполнение налогового обязательства. Иного правила законодательством для данного случая не установлено (решение от 06.08.2012 по указанному делу).

Однако суды апелляционной и кассационной инстанций не согласились с указанным выводом арбитражного суда. Договором было предусмотрено, что в случае непредставления поставщиком покупателю надлежащим образом оформленного счета-фактуры поставщик обязан уплатить неустойку в фиксированном размере за каждый день просрочки. При этом покупатель вправе приостановить оплату по договору и получение товара от поставщика. Кроме того, покупатель в одностороннем порядке вправе был уменьшить сумму платежей за товар на сумму штрафных санкций, подлежащих уплате поставщиком. Выводы суда первой инстанции о признании перечисленных условий недействительными Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд и ФАС Поволжского округа посчитали основанными на ошибочном толковании норм права и не противоречащими принципу свободы договора. Перечисленные условия определяют поря-

док расчетов между сторонами по гражданско-правовому договору и не нарушают норм гражданского законодательства (постановление ФАС Поволжского округа от 29.07.2013 по указанному делу). Отметим, что кассационным судом дело было направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции, который прекратил производство по делу в связи с утверждением мирового соглашения (Определение Арбитражного суда Республики Татарстан от 26.09.2013 по указанному делу).

В другом деле, рассматривавшемся Арбитражным судом Ханты-Мансийского автономного округа, общество с ограниченной ответственностью обратилось в суд с требованием о взыскании неустойки по договору на оказание автотранспортных услуг. В то же время ответчик заявил встречный иск о взыскании договорной неустойки за нарушение первоначальным истцом сроков выставления счетов-фактур. Суд первой инстанции удовлетворил встречный иск частично, апелляционная инстанция согласилась с выводом о правомерности требований, изменив подлежащую взысканию сумму (постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 14.02.2013 по делу № А75-6948/2012). Договором между сторонами был предусмотрен порядок и сроки выставления счетов-фактур исполнителем, а также его ответственность за нарушение данных сроков. Штраф за нарушение срока предоставления счета-фактуры подлежит исчислению исходя из суммы, подлежащей оплате по счету-фактуре, за каждый такой случай.

Аналогичный вывод содержится в постановлениях Деятого арбитражного апелляционного суда от 10.10.2013 № 09АП-32624/2013-ГК по делу № А40-95423/2012 и от 16.01.2012 № 09АП-32926/2011-АК по делу № А40-48916/11-11-403.

Резюмируя содержание приведенных выше судебных актов, можно сказать, что суды в конкретных случаях признают правомерным условие о договорной неустойке, которое предусматривает выплату:

- пеней за каждый день просрочки исполнения обязанности по выставлению счета-фактуры;
- штрафа за нарушение срока выставления счета-фактуры за каждый случай такой просрочки.

В то же время стоит учитывать, что ВАС РФ еще не сформировал судебную практику по рассматриваемому вопросу. Потому существует вероятность применения некоторыми судами на основании п. 3 ст. 2 ГК РФ иного правового подхода, согласно которому неправомерно включать в гражданско-

## ВПК ДОГОВОРЫ

правовые договоры условия о гражданско-правовой ответственности за несвоевременное выставление счетов-фактур.

### Неопределенность относительно законности штрафов за ненадлежащие счета-фактуры сохраняется

Что касается возможности включения в договор условия о выплате неустойки за ненадлежащим образом оформленные счета-фактуры, то, исходя из приведенных ранее положений ст. 329, 330 и 431 ГК РФ, также можно сделать вывод о том, что данное условие может быть включено в договор гражданско-правового характера. Однако судебные акты, подтверждающих или опровергающих этот вывод, обнаружить не удалось.

Вместе с тем существуют судебные акты по делам с иным предметом, выводы которых весьма актуальны для дел по спорам о правомерности условия о договорной неустойке за ненадлежащее оформление счетов-фактур. К таким делам относится, например, дело № А63-8054/2007-С2-14, которое рассмотрел Арбитражный суд Ставропольского края. В нем арендодатель требовал взыскания, в том числе неустойки (пеней), за просрочку платежа по договору аренды. В этом договоре стороны установили обязанность арендодателя своевременно представлять счета-фактуры арендатору.

Ответчик просил уменьшить сумму неустойки, ссылаясь на то, что просрочка в погашении арендной платы произошла по вине арендодателя, который выставил неправильно оформленный счет-фактуру, не указав КПП продавца, а также расшифровку подписей руководителя организации и главного бухгалтера.

ФАС Северо-Кавказского округа в постановлении от 27.05.2008 № Ф08-2872/2008 по данному делу отметил, что неучет информации, не предусмотренной п. 5 и 6 ст. 169 «Счет-фактура» НК РФ, не свидетельствует о его ненадлежащем оформлении. Логика суда кассационной инстанции понятна, ведь согласно абз. 3 п. 2 ст. 169 НК РФ невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренных п. 5 и 6 указанной нормы НК РФ, не может являться основанием для отказа принять к вычету сумму НДС, предъявленную продавцом. Иными словами, в этом случае счет-фактура является надлежащим оформленным при указании сведений содержащихся в п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ.

Вместе с тем ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 16.03.2009 по делу № А56-24513/2008 со схожими фактическими обстоятельствами указал, что нарушения при оформлении счета-фактуры, вытекающие из публичных отношений, не могут повлиять на исполнение сторонами предусмотренных договором обязательств гражданско-правового характера. Суд заключил, что нарушения в оформлении счета-фактуры не могут освобождать ответчика от обязанности уплатить неустойку, предусмотренную договором гражданско-правового характера.

Однако, основываясь на принципе свободы договора и на при-

веденной судебно-арбитражной практике, мы склоняемся к тому, что условие об уплате неустойки при выставлении ненадлежащим образом оформленных счетов-фактур является допустимым для договора гражданско-правового характера. Но при этом до формирования единообразного подхода к решению этого вопроса в судебной практике рекомендуем учитывать судебно-арбитражную практику соответствующего судебного округа.

### Отказ в вычете из-за счета-фактуры с ошибками влечет убытки для покупателя-налогоплательщика

Как известно, плательщики НДС имеют право уменьшать общую сумму налога на сумму налоговых вычетов (ст. 166, п. 1 ст. 171 НК РФ). По общему правилу вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на тер-

ритории РФ либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав и при наличии соответствующих первичных документов (абз. 2 п. 1 ст. 172 НК РФ).

Такие налоговые вычеты производятся, в частности, на основании счетов-фактур (абз. 1 п. 1 ст. 172 НК РФ). Именно на основании счетов-фактур, отвечающих требованиям п. 5, 6 ст. 169 НК РФ, покупатель принимает предъявленные продавцом суммы НДС к вычету (п. 1, 2 ст. 169 НК РФ). Невыполнение указанных требований не может являться основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога, предъявленных продавцом (абз. 3 п. 2 ст. 169 НК РФ).

При решении вопроса о том, могут ли быть суммы налога, в вычете которого отказано из-за ненадлежаще оформленных счетов-фактур, признаны убытками покупателя, необходимо обратиться к гражданско-правовому понятию убытков.

Под ними понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода) (п. 2 ст. 15 ГК РФ). Лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере (п. 1 ст. 15 ГК РФ).

Проанализировав приведенные выше нормы права, можно сделать следующий вывод: если продавец неправильно оформил счета-фактуры и по этой причине покупателю было отказано в применении налоговых вычетов по НДС, выделенному в данных счетах-фактурах, то такая сумма налога является для покупателя убытком, и он вправе требовать ее возмещения от продавца. Исключение составляет случай, когда ошибка заключается в указании неправильной ставки налога (18% вместо 0%), но об этом будет сказано далее.

Судебная практика при решении обозначенной проблемы не отличается единообразием. Можно выделить два подхода к применению судами положений гражданского и налогового законодательства, касающихся ответственности продавца за неправильное оформление счетов-фактур, по которым покупателю было отказано в применении налоговых вычетов по НДС.

Первый подход отражен в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 17.03.2011 по делу № А70-1837/2010, в котором судьи, пусть и косвен-

но, но высказались за возможность взыскания суммы вычета по НДС, потерянного для покупателя, в пользу последнего с продавца. Правда, итоговое решение данный вывод не подтверждает: в удовлетворении заявленных требований о взыскании причиненных убытков было отказано, но лишь потому, что истец не обращался в налоговые органы и не заявлял соответствующие суммы НДС к вычету. В этой связи судьи исходили из того, что истцом не доказано причинение убытков. Однако в тексте постановления нет оговорок о том, что суммы «отказных» вычетов не относятся к убыткам в гражданско-правовом смысле.

Второй подход иллюстрируют постановления ФАС Уральского округа от 27.04.2010 № Ф09-2837/10-С2 по делу № А07-14206/2009, Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2010 № 09АП-24143/2010-ГК по делу № А40-27346/10-24-238, Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.12.2008 по делу № А63-5504/08-С3-18. В указанных судебных актах содержатся выводы о том, что гражданско-правовые нормы, регулирующие возмещение причиненных убытков, не применимы к налоговым отношениям, регулирующим возможность возмещения покупателем НДС. При этом заявленные истцами взыскания в качестве убытков суммы НДС убытками по смыслу ст. 15 ГК РФ не являются.

На наш взгляд, такой подход нельзя назвать бесспорным. Дело в том, что Президиум ВАС РФ в постановлении от 09.04.2009 № 16318/08 по делу № А40-37607/07-51-379 признал сумму НДС, излишне уплаченного продавцу покупателем

бых правил о возврате излишне уплаченных сумм по договору об оказании услуг законодательство не предусматривает, из существа спорных правоотношений невозможность применения правил о неосновательном обогащении не вытекает, и к данным правоотношениям следует применять нормы о неосновательном обогащении. Следовательно, спорный НДС, рассчитанный контрагентом и уплаченный налогоплательщиком по ставке, не предусмотренной законом, является излишне (ошибочно) уплаченным, а потому подлежит возврату контрагентом.

По нашему мнению, концепция правового подхода, изложенная в указанном выше постановлении Президиума ВАС РФ, применима и в случаях предъявления покупателем к продавцу требований о взыскании убытков, полученных в результате законного отказа налогового органа в применении налоговых вычетов по НДС, если такой отказ основан на ненадлежащем образом оформленных счетах-фактурах продавца. Но, учитывая отсутствие сформированной ВАС РФ судебной практики по рассмотрению данной категории споров, есть риск, что некоторые суды будут исходить из того, что спорные суммы убытками по смыслу ст. 15 ГК РФ не являются. Тем покупателям, которые получили отказ в вычете НДС из-за ошибки в ставке налога, допущенной продавцом в счете-фактуре, повезло: о том, каким образом квалифицировать данные суммы, Президиум ВАС РФ высказался. Эту позицию, кстати, уже активно восприняли суды округов (см., например, постановления ФАС Московского округа от 26.08.2013 по делу № А40-8631/11-98-69, Восточно-Сибирского округа от 03.04.2013 по делу № А19-11926/2012, Поволжского округа от 31.01.2013 по делу № А72-2384/2012 и т.д.).

Дмитрий Мануйлов,  
юрист практики налогового  
и таможенного права юридической  
фирмы «ЮСТ»

## Суды иногда признают правомерным условие о договорной неустойке за несвоевременное выставление счетов-фактур



реклама

журнал  
Экономико-правовой  
бюллетень

### Оперативный как журнал и содержательный как книга

Всесторонний анализ  
одной проблемы  
из области деятельности  
организаций и предпринимателей  
каждый месяц

**Подписка в РЕДАКЦИИ С ЛЮБОГО МЕСЯЦА И НА ЛЮБОЙ СРОК**  
(499) 152-6865, eg@ekonomika.ru, www.eg-online.ru