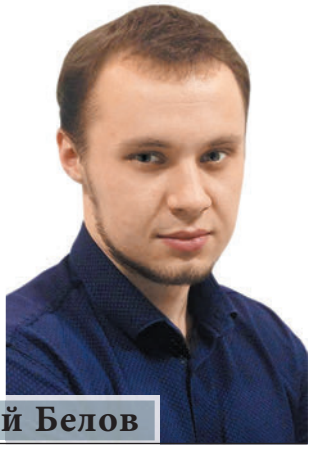
СЧЕТ-ФАКТУРА и обязанность по ее передаче



Валерий Белов

юрисконсульт
ООО «ИКЕА ДОМ»,
преподаватель кафедры гражданско-правовых дисциплин МФЮА

НК РФ напрямую не обязывает продавца передавать покупателю первичные документы. Покупатель вправе предъявить иск о понуждении продавца выставить и передать ему счет-фактуру. Однако решение суда по этому вопросу трудно предсказать.

Наличие счета-фактуры позволяет заинтересованной стороне снизить бремя налоговой нагрузки. Согласно требованию п. 2 ст. 169 НК РФ налогоплательщик в качестве основания налогового вычета может представить только полноценный счет-фактуру, содержащий все требуемые сведения, и не вправе предъявлять к вычету сумму налога, начисленную по дефектному счету-фактуре, в котором сведения отражены неверно или неполно (Определение КС РФ от 15.02.2005 № 93-О). Поэтому налогоплательщик напрямую заинтересован в добросовестном и надлежащем исполнении налоговых обязанностей другим лицом – продавцом, выставляющим счет-фактуру.

Исходя из буквального толкования п. 3 ст. 169 НК РФ, в обязанность налогоплательщика входит составление счета-фактуры, однако об обязанности по передаче его покупателю в НК РФ не упоминается. С точки зрения формального подхода продавец товара обязан составить счет-фактуру, но вправе не передавать его заинтересованному лицу.

Однако, по нашему мнению, дословное толкование данных положений является крайне ограниченным. Счет-фактура составляется не только в целях отражения в книгах бухгалтерской отчетности, но и для предоставления контрагенту по сделке. Ведь именно благодаря этому у покупателя возникает возможность реализовать право на предъявление сумм к вычету налогооблагаемой базы.

- Счет-фактура – это финансовый (первичный) документ, служащий основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени), сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном НК РФ.

подход 1

Иск о понуждении продавца к выставлению и передаче корректного счета-фактуры

Не подлежит удовлетворению

В этом случае истец опирается на ст. 12 ГК РФ (исполнение обязательства в натуре). Между тем из буквального толкования нормы такая обязанность не вытекает. Кроме того, налоговое и гражданское законодательство регулируют разные общественные отношения, в связи с чем применение нормы одного нормативно-правового акта к иным отношениям некорректно. Указанная позиция подтверждается практикой (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 17.03.2003 № Ф04/1202-153/А75-2003, ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.09.2006 № А19-9546/06-16-Ф02-4769/06-С2 по делу № А19-9546/06-16, ФАС Волго-Вятского округа от 14.01.2008 № А28-4470/2007-113/22).

Так, в одном из дел было установлено, что «на продавце лежит обязанность одновременно с передачей вещи (товара) передать покупателю принадлежности данной вещи, а также относящиеся к ней технико-эксплуатационные и иные документы, предусмотренные законом, иными правовыми актами или договором. Без наличия таких документов покупатель не всегда в состоянии самостоятельно пользоваться приобретенной вещью. Вместе с тем <...> у продавца не возникло обязательства предоставить покупателю счет-фактуру, поскольку ни из закона, ни из протокола <...> это обязательство не следует. К документам, относящимся к имуществу, которые продавец по смыслу п. 2 ст. 456 ГК РФ обязан передать покупателю, счет-фактура не относится.

Виктория Даудрих
адвокат коллегии адвокатов
«Юков и партнеры»

Корпоративный договор в «некорпоративных» отношениях

В свое время появление в ст. 67.2 ГК РФ общего для всех корпораций понятия «корпоративный договор» стало прорывом в гражданском законодательстве. Новый инструмент договорного регулирования отношений между акционерами призван обеспечить наиболее эффективное управление обществом. Однако п. 9 ст. 67.2 ГК РФ дает кредиторам и иным третьим лицам право заключить договор с участниками хозяйственного общества, по которому последние обязуются осуществлять свои корпоративные права определенным образом или воздерживаться от их осуществления.

Если стороной договора может стать неучастник корпорации, является ли подобный договор корпоративным? Каков предел участия таких лиц в деятельности общества?

С одной стороны, договор с третьими лицами по самой своей природе не является корпоративным, с другой – в силу прямого указания закона он регулируется теми же нормами. Фактически данная сделка представляет собой «квазикорпоративный» договор, который корпоративный лишь по содержанию, но не по форме.

Итак, указанным лицом может быть кредитор (в т. ч. залогодержатель) и иное третье лицо. Чтобы стать стороной корпоративного договора, необходимо иметь законный интерес третьего лица, который может быть, например, у потенциального приобретателя доли участия в корпорации. Тогда корпоративный договор приобретает форму предварительного договора под условием. Лицо, намеревающееся стать участником корпорации, берет на себя обязательство реализовывать в будущем свои права определенным об-

Ссылки покупателя на ст. 168, 169 НК РФ являются необоснованными, т. к. отношения между сторонами носят гражданско-правовой характер и основаны на гражданско-правовом договоре. Вместе с тем в соответствии со ст. 2 НК РФ законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, то есть являются публичными правоотношениями, неприменимыми в данном случае. Способы защиты прав, установленные гражданским законодательством (ст. 12 ГК РФ), неприменимы к налоговым правоотношениям» (Постановление ФАС Московского округа от 22.10.2007 № КГ-А40/10800-07 по делу № А40-20189/07-85-189, Определением ВАС РФ от 15.01.2008 № 17818/07 отказано в передаче в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора).

подход 2

Невыставление или некорректное выставление счета-фактуры приводит к необоснованному завышению цены реализуемого товара

Подлежит удовлетворению

В ходе рассмотрения дела указано, что «составленный ответчиком счет-фактура, не учитывающий в цене покупки трех объектов недвижимости сумму НДС в размере 18%, по существу не отражает достоверных сведений о согласованной сторонами цене договора и фактически направлен на искусственное завышение в пользу продавца стоимости отчужденных истцу объектов недвижимости. Данные обстоятельства были расценены судами

разом. Для защиты интересов нового лица участники корпорации обязуются принять определенные решения или произвести определенные действия. Однако, в отличие от предварительного договора купли-продажи, действие корпоративного договора не прекращается при совершении основной сделки, он становится корпоративным в полной мере, т. е. заключенным между участниками общества.

Аналог M&A

В период кризиса в России заметно сократился рынок M&A, поэтому есть основания рассматривать как некую форму слияния или поглощения возможность лиц, не являющихся участниками обществ, участвовать в корпоративном договоре и, следовательно, влиять на принятие решений.

В настоящее время многие кредиторы корпораций, а также потенциальные покупатели долей изъявляют желание вступить в договорные отношения с участниками корпораций. В первую очередь их интересует опция участия в голосовании общего собрания, чтобы, например, удержать участников от отчуждения долей, а также влиять на иные решения, так или иначе затрагивающие отношения таких «иных» лиц с корпорацией. Цель подобного соглашения очевидна – желание зафиксировать положение в потенциально интересном обществе, недопущение уменьшения стоимости корпорации путем «вывода» имущества, «размытия» долей и иных последствий, которые способны поставить под сомнение целесообразность приобретения доли участия в корпорации. Для кредиторов это способ получить задолженность в полном объеме и в срок.

Гарантии квазипартнера

Возникает масса вопросов, в первую очередь относительно гарантий соблюдения корпоративных соглашений участниками корпорации и способов защиты прав в случае их нарушения.

Допустим, потенциальный приобретатель доли участия в корпорации заключает соглашение с участниками, по которому он берет на себя обязательство реализовывать в будущем свои права определенным образом. Для защиты интересов нового инвестора участники компании обязуются принять определенные решения, проголосовать определенным образом по конкретному вопросу или не отчуждать доли иным лицам. Какие способы защиты есть в распоряжении стороны – неучастника, если участник общества нарушит обязательства по договору?

как нарушение прав истца, что позволило судам квалифицировать выбранный истцом способ защиты права как требование, направленное на пресечение допущенных ответчиком нарушений прав истца. При этом <...> возможность предъявления требований о предоставлении счета-фактуры как требования, направленного на пресечение нарушений гражданских прав, связанных с исполнением договора, была подтверждена судебной практикой (Постановление Президиума ВАС РФ от 30.03.2004 № 101/04).

Истец обосновал свое право на настоящий иск и доказал, в какой мере его нарушенное право будет защищено в случае удовлетворения требований по иску, а именно: в случае правильности заполнения показателей счета-фактуры у истца возникают условия по возмещению предусмотренного договором налога. При этом законодательство о налогах и сборах не содержит правовых норм, запрещающих налогоплательщику производить замену оформленных не в соответствии с требованиями ст. 169 НК РФ счетов-фактур. При изложенных обстоятельствах суд находит правомерным вывод судов о наличии правовых оснований для удовлетворения иска» (Постановление ФАС Московского округа от 10.02.2012 по делу № А40-24857/11-62-213).

Стороны договора, по которому реализуется товар, вменили в обязанность продавцу выставление и предоставление счетов-фактур покупателю

Названная позиция подтверждается следующим примером: «Обязанность финансового агента выставлять счета-фактуры за оказанные услуги в рамках договора один раз в месяц, не позднее 5-го числа месяца, следующего за отчетным, предусмотрена пунктом 5.1 соглашения. <...> суд кассационной инстанции согласился с тем, что заявленные истцом требования о понуждении к исполнению обязанности по выставлению счетов-фактур признаны правомерными» (Постановление АС Уральского округа от 26.11.2014 № Ф09-7305/14 по делу № А71-1535/2014, Определением ВС РФ от 16.03.2015 № 309-ЭС15-1014 от-

Поскольку «иные третьи лица» не являются участниками корпорации, напрямую они не наделены правом использования способов корпоративной защиты. Из норм о квазипартнерстве в корпоративном договоре следует вывод, что законодатель предоставляет таким лицам единственный вариант защиты – взыскание убытков. Но здесь не все так просто. Во-первых, очень остро стоит вопрос о доказывании убытков (а особенно упущенной выгоды), а во-вторых, цель заключения корпоративного договора «иным третьим лицом» будет достигнута не в полной мере. Даже взыскание убытков не удовлетворит тот интерес, ради которого кредитор или иное третье лицо заключили корпоративный договор.

Возможно, законодатель прав, ограничивая лицо, являющееся стороной корпоративного договора, но не участником корпорации, в его правах и не допуская тем самым излишнего влияния на корпоративные отношения и злоупотребление правами, что может привести к «захвату» корпорации.

Однако категория корпоративных договоров вводилась как предмет судебной защиты, а значит, вопрос наличия либо отсутствия в отношениях между сторонами сделки злоупотреблений правом либо добросовестности использования корпоративных прав должен проверяться и устанавливаться судом. Дело законодателя – обеспечить всех участников гражданских правоотношений полным объемом прав и равными возможностями к их реализации.

В данном случае налицо ущемление прав одной стороны корпоративного договора (кредитор и иное третье лицо) по сравнению с другой (участник корпорации). Как такая модель договоров будет «работать» на практике и удовлетворять интересы «иных третьих лиц» – покажет время. Вполне вероятно, суды пойдут по пути предоставления прав участников общества, предусмотренных корпоративными законами, таким «иным» лицам и будут распространять на подобные сделки действие норм закона не только о корпоративном договоре, но и о защите прав участников общества при их нарушении.

В настоящее же время, если потенциальные приобретатели долей участия, кредиторы, бенефициарные собственники бизнеса либо иные заинтересованные лица захотят урегулировать свои отношения с участниками общества путем заключения корпоративного договора, им следует внимательно оценивать риски и последствия его нарушения участниками, а также включать меры ответственности за такие нарушения.

казано в передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ для пересмотра в порядке кассационного производства).

Наличие противоположных подходов объясняется тем, что налоговое законодательство регулирует публичную сферу общественных отношений, в то время как гражданское – преимущественно частные отношения. По-видимому, суды, придерживающиеся первой позиции, основывают свои выводы на том, что налоговое законодательство не содержит нормы, обязывающей налогоплательщика передавать выставляемые счета-фактуры, а также инструмента, способного побудить продавца к передаче финансовых документов заинтересованной стороне.

Представляется, что пассивность продавца в отношении выставления и предоставления счетов-фактур заинтересованной стороне направлена против добрых нравов социально активного участника общественных отношений, т. е. является прообразом недобросовестного поведения.

Покупатель выражает прямую заинтересованность в получении надлежаще оформленных счетов-фактур, поэтому нельзя говорить о том, что продавец не знает о его желании завладеть ими. Продавец осведомлен и о том, что от его действий зависит налогооблагаемая база покупателя. Таким образом, невыставление счетов-фактур и непредоставление их покупателю исключительно по причинам, зависящим от продавца, содержит признаки недобросовестного поведения.

Следует отметить, что норма, описывающая добросовестное поведение участника налоговых правоотношений, находится на стадии разработки (ст. 1 проекта федерального закона № 529775-6 «О внесении изменения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»).

Как снизить риски невыставления или непредоставления счетов-фактур?

Универсального ответа на данный вопрос нет, поскольку совершение действий по выставлению и передаче счетов-фактур напрямую зависит от волеизъявления продавца. Между тем если стороны предусмотрят в договоре соответствующую обязанность продавца в обусловленный договором срок, она будет входить в круг гражданско-правовых отношений. Следовательно, у судей не будет вызывать сомнений правомерность применения ст. 12 ГК РФ о способе защиты нарушенных прав путем исполнения обязательства в натуре.

Стоит также учесть, что с 1 июня 2015 г. вступила в силу ст. 308.3 ГК РФ, которая содержит механизм влияния на поведение продавца (эта норма отражает положения п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 04.04.2014 № 22). Согласно данной статье покупателю может быть присуждена денежная сумма за неисполнение судебного акта (астрент). Таким образом, при уклонении продавца от исполнения обязательства в натуре, т. е. от выставления счета-фактуры, должник будет наказан рублем. Возможно, данное обстоятельство ограничит практику неисполнения судебных актов в натуре.

Nota bene!

Продавец вправе не выставлять счет-фактуру, если он выдал кассовый чек (Письмо Минфина России от 31.07.2009 № 03-07-09/38).