

НАУКОВИЙ ВИСНОВОК

щодо застосування статей 22, 1173, 1174 Цивільного кодексу України,
статей 198, 201 Податкового кодексу України

I.

Цей науковий висновок підготовлений на підставі частини 7 статті 303 Господарського процесуального кодексу України, ст. 47 Закону України «Про судоустрій та статус суддів», пунктів 1.2, 2.8, 3.2, 3.3 Положення про Науково-консультативну раду при Верховному Суді за зверненням судді Великої Палати Верховного Суду К.М. Пількова від 01.12.2022 № 424/0/26-22 у справі № 925/556/21 щодо викладених у зверненні питань:

1. Які доктринальні підходи до визначення змісту обов'язку продавця товарів/послуг зі складення, реєстрації в ЄРПН та надання покупцю податкової накладної сформовані юридичною наукою? Як цей обов'язок співвідноситься з правом покупця включити суму податку за відповідну операцію до складу податкового кредиту?

2. Чи можуть сторони передбачити в договорі відповідальність, зокрема штрафні санкції, за невиконання продавцем товарів / послуг обов'язку зі складення, реєстрації в ЄРПН та надання покупцю податкової накладної? Якщо так, то чи може продавець заявити до іншої особи вимоги про відшкодування збитків у розмірі виплаченої суми таких штрафних санкцій?

3. Чи може бути покладено на державу обов'язок відшкодувати продавцю товарів/послуг збитки, пов'язані з унеможливленням виконання ним обов'язку зі складення, реєстрації в ЄРПН та надання покупцю податкової накладної? Якщо так, то за яких умов? Чи є обов'язковою умовою для стягнення таких збитків позбавлення покупця права включити суму податку за відповідну операцію до складу податкового кредиту? Чи може сума таких збитків перевищувати суму податку за відповідну операцію, яку покупець має право включити до складу податкового кредиту?

II.

Опис дослідження.

Податок на додану вартість, який належить до загальнодержавних податків (п.п 9.1.3 п. 9.1 ст. 9 Податкового кодексу України, далі - ПК) – це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПК (п.п. 14.1.178 п. 14.1 ст. 178 ПК).

ПДВ стягується на стадії виробництва і руху товарів із суми доданої вартості незалежно від фінансових результатів господарської діяльності. Цей податок є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному

етапі виробництва або обігу, його сума входить до продажної ціни на товари (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем.¹

Відповідно до ст. 200.1 ПК сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

Стаття 201.1 ПКУ зобов'язує платника податку на дату виникнення податкових зобов'язань скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін.

З метою отримання податкової накладної, зареєстрованої в єдиному реєстрі податкових накладних, як покупець, так і продавець надсилає в електронному вигляді запит до єдиного реєстру податкових накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної в єдиному реєстрі податкових накладних (витяг з єдиного реєстру податкових накладних) та податкову накладну в електронному вигляді. Така податкова накладна вважається зареєстрованою в єдиному реєстрі податкових накладних та отриманою покупцем та продавцем. Відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів (послуг) податкових накладних в єдиному реєстрі податкових накладних не дає права покупцю на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.²

Отже обов'язок платника податку скласти податкову накладну та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений термін є юридичним обов'язком суб'єкта господарювання - платника податку у публічних (податкових) правовідносинах.³

Хоча реєстрація податкової накладної є публічно-правовим обов'язком продавця за господарським договором, це в принципі не заперечує можливості сторін договору передбачити в договорі обов'язок продавця надати покупцю належним чином зареєстровану податкову накладну, з урахуванням того, що податок на додану вартість впливає на формування ціни товару, що поставляється. Такий договірний обов'язок є

¹ Чирва А. А. Удосконалення облікової політики підприємства в частині обліку ПДВ / А. А. Чирва // Облік і фінанси. - 2015. - № 4. - С. 68.

² Подолянчук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку / О. А. Подолянчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 1. - С. 88.

³ Велика Палата Верховного Суду погоджується з такою правовою позицією // Пункт 25 постанови від 05 червня 2019 року у справі № 908/1568/18.

звичайною діловою практикою відображення в договорі умов про надання стороною іншій стороні бухгалтерських, податкових, митних, дозвільних та інших документів, що необхідні для здійснення певної господарської операції. Невиконання такого обов'язку може спричинити збитки іншій стороні договору⁴, а також сторони в договорі мають право встановити в договорі відповідальність за невиконання такого обов'язку.

Наявність таких збитків може бути зумовлена безпосередньо невиконанням стороною договору – продавцем – обов'язку надати покупцю податкову накладну, а також опосередковано бути результатом дії (бездіяльності) третьої особи.

В контексті розглядуваної справи блокування податкової накладної може бути наслідком: а) неналежної підготовки та порушення порядку надання для реєстрації податкової накладної продавцем – платником податку; б) незаконних дій податкового органу з блокування податкової накладної.

В першому випадку, якщо між сторонами виник господарський спір щодо відшкодування збитків, сплати штрафу (пені), продавець, якому заблоковано податкову накладну, має довести, що він виконав усі формальності щодо реєстрації накладної, і блокування є результатом незаконних дій податкового органу.⁵

В другому випадку, коли збитки є наслідком незаконних дій податкового органу, вони мають бути відшкодовані потерпілому суб'єкту господарювання, але не у договірних відносинах, а у позадоговірних.

Стаття 56 Конституції України надає право кожному на відшкодування за рахунок держави чи органів місцевого самоврядування матеріальної та моральної шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб при здійсненні ними своїх повноважень.

Згідно з ст. 21.3 ПК шкода, завдана платнику податків неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю посадової або службової особи контролюючого органу, відшкодовується за рахунок коштів державного бюджету, передбачених для фінансування цього органу, незалежно від вини цієї особи.

⁴ «25. Велика Палата Верховного Суду ... звертає увагу, що обов'язок продавця зареєструвати податкову накладну є обов'язком платника податку у публічно-правових відносинах, а не обов'язком перед покупцем, хоча невиконання цього обов'язку може завдати покупцю збитків.» // Постанова Великої Палати Верховного Суду від 05 червня 2019 року у справі № 908/1568/18.

⁵ Відповідно до ст. 614 ЦК особа, яка порушила зобов'язання, несе відповідальність за наявності її вини (умислу або необережності), якщо інше не встановлено договором або законом. Особа є невинуватою, якщо вона доведе, що вжила всіх залежних від неї заходів щодо належного виконання зобов'язання. Учасник господарських відносин відповідає за невиконання або неналежне виконання господарського зобов'язання чи порушення правил здійснення господарської діяльності, якщо не доведе, що ним вжито усіх залежних від нього заходів для недопущення господарського правопорушення (ч. 2 ст. 218 ГК).

Шкода, завдана майну фізичної особи, відшкодовується в повному обсязі особою, яка її завдала, як це передбачено ч. 1 ст. 1166 ЦК. Згідно зі ст. 1173 ЦК шкода, завдана фізичній або юридичній особі незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування при здійсненні ними своїх повноважень, відшкодовується державою, Автономною Республікою Крим або органом місцевого самоврядування незалежно від вини цих органів. Відповідно до ст. 1174 ЦК шкода, завдана фізичній або юридичній особі незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю посадової або службової особи органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування при здійсненні нею своїх повноважень, відшкодовується державою, Автономною Республікою Крим або органом місцевого самоврядування незалежно від вини цієї особи.

Застосовуючи положення статей 1173, 1174 ЦК України, суд має встановити: по-перше, невідповідність рішення, дії чи бездіяльності органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування чи відповідно їх посадової або службової особи вимогам закону чи іншого нормативного акта; по-друге, факт заподіяння цим рішенням, дією чи бездіяльністю шкоди фізичній або юридичній особі. За наявності цих умов є підстави покласти цивільну відповідальність за завдану шкоду саме на державу, Автономну Республіку Крим або орган місцевого самоврядування.⁶

Збитки - це об'єктивне зменшення будь-яких майнових благ сторони, що обмежує її інтереси як учасника певних відносин і проявляється у витратах, зроблених кредитором, втраті або пошкодженні майна, а також не одержаних кредитором доходів, які б він одержав, якби зобов'язання було виконане боржником (схожі висновки Велика Палата Верховного Суду викладала в підпункті 5.33 постанови від 12.03.2019 у справі № 920/715/17 та підпункті 6.14 постанови від 14.04.2020 у справі № 925/1196/18).⁷

Причинно-наслідковий зв'язок між діянням особи та заподіянням шкоди полягає у тому, що шкода є наслідком саме протиправного (а у передбачених законом випадках – і правомірного) діяння особи, а не якихось інших обставин. Проста послідовність подій не повинна братись до уваги.⁸

⁶ Пункт 32 постанови Великої Палати Верховного Суду, викладеним у від 03.09.2019 у справі № 916/1423/17.

⁷ Див.: Окрема думка суддів К. М. Пількова, Ю. Л. Власова, М. І. Гриціва, О. Б. Прокопенка, О. М. Ситнік, О. С. Ткачука до постанови Великої Палати Верховного Суду від 16.11.2022 у справі № 911/3135/20 (провадження № 12-10гс22)

⁸ Отрадна О.О. Проблеми вдосконалення механізму цивільно-правового регулювання деліктних зобов'язань: монографія / О.О. Отрадна – К.: Юрінком Інтер, 2014. С. 125.

Наявність причинного зв'язку між поведінкою особи і шкідливим результатом, що став наслідком цієї поведінки, є однією із необхідних умов, аби покласти на цю особу відповідальність за даний шкідливий результат і пов'язані з цим збитки.

Причинний зв'язок між діянням та його наслідками має бути необхідним, оскільки інакше не можна виключати, що наслідки виникли не через діяння, яке інкримінується винній особі, а через якийсь інше діяння або ж подію. Необхідний причинний зв'язок між діянням і наслідками характеризується тим, що діяння: 1) має передувати наслідкам; 2) має бути умовою, без якої не було б наслідку (принцип *conditio sine qua non*); 3) за своїми властивостями, як правило, має спричиняти саме такі наслідки, тобто наслідки мають бути закономірним результатом вчиненого діяння.⁹

Буквальне тлумачення терміну «безпосередній причинний зв'язок» може бути представлено як причинний зв'язок «без посередників, прямий зв'язок певної поведінки, яка без додаткових факторів викликала заподіяння шкоди.¹⁰

Досить часто встановлення конкретного причинного зв'язку між діянням особи та заподіяною шкодою не викликає ускладнень. Однак на практиці можливі ситуації, коли встановлення причинного зв'язку потребує всебічного аналізу обставин заподіяння шкоди, кваліфікованого дослідження всіх обставин справи.¹¹

В українському деліктному праві застосовується система генерального делікту, відповідно до якої будь-яке заподіяння шкоди визнається протиправним і тягне за собою обов'язок заподіювача відшкодувати таку шкоду, якщо він не доведе свою уповноваженість на її завдання. В правовідносинах щодо відшкодування шкоди, завданої фізичній або юридичній особі незаконними рішеннями, дією чи бездіяльністю органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування при здійсненні ними своїх повноважень, діє, проте, протилежне правило, а саме, що будь-який акт влади (дія, бездіяльність) визнається законним, у тому числі і той, яким заподіяно шкоду. Отже, для відшкодування шкоди необхідно визнати акт влади незаконним.¹²

Як убачається зі звернення судді, позивач в якості збитків, що виникли в нього внаслідок блокування податкової накладної, вважає суми

⁹ Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М.І. Мельника, М.І. Хавронюка. – 10-те вид., переробл. та допов. - Київ: «Дакор», 2018. – С. 13.

¹⁰ Отрадна О.О. Недоговірні зобов'язання в цивільному праві України: навч. посіб. / Отрадна О.О. – К.: Юрінком Інтер, 2009. С. 77.

¹¹ Отрадна О.О. Проблеми вдосконалення механізму цивільно-правового регулювання деліктних зобов'язань: монографія / О.О. Отрадна – К.: Юрінком Інтер, 2014. С. 125.

¹² Отрадна О.О. Недоговірні зобов'язання в цивільному праві України: навч. посіб. / Отрадна О.О. – К.: Юрінком Інтер, 2009. – С. 112.

штрафних санкцій, сплачені ним контрагенту за договором, які передбачені договором як відповідальність за ненадання позивачем (продавцем) податкових накладних. В контексті цих правовідносин слід звернути увагу на те, що якщо ці суми вважати збитками, а продавця за договором - потерпілою стороною, то зазначені збитки виникли не лише внаслідок незаконних дій податкового органу, а й внаслідок застосування заходів цивільно-правової (договірної) відповідальності до продавця за невиконання договірною обов'язку зареєструвати і надати покупцю податкову накладну (квитанцію про реєстрацію).

Таким чином, не може вважатись, що існує *безпосередній* причинний зв'язок між незаконною дією податкового органу щодо блокування реєстрації податкової накладної із нанесенням шкоди такою дією продавцю за договором. Між цією незаконною дією та збитками як її результатом мають місце інші юридичні факти щодо стягнення з продавця штрафних санкцій, які впливають на кінцевий результат.

Виходячи з того, що причинно-наслідковий зв'язок між діями і збитками має бути безпосереднім, то учасниками деліктного зобов'язання в контексті податкового обов'язку продавця зареєструвати і видати покупцю податкову накладну, має бути:

заподіювач шкоди (делінквент) - податковий орган, який незаконно заблокував реєстрацію податкової накладної продавця;

потерпілий – платник податку на додану вартість, покупець за договором, який внаслідок блокування реєстрації податкової накладної позбавлений права сформулювати податковий кредит, а отже змушений сплатити ПДВ у підвищеному розмірі. При цьому розмір збитків має визначатись сумою ПДВ, що зазначена у податковій накладній продавця, яка була заблокована податковим органом, і яку покупець не зміг додати до суми податкового кредиту, збільшивши при цьому власне податкове зобов'язання.

III.

Висновки.

2. Сторони можуть передбачити в договорі відповідальність, зокрема штрафні санкції, за невиконання продавцем товарів / послуг обов'язку зі складення, реєстрації в ЄРПН та надання покупцю податкової накладної.

Продавець не може заявити до іншої особи (податкового органу) вимоги про відшкодування збитків у розмірі виплаченої суми таких штрафних санкцій.

3. Обов'язок відшкодувати продавцю товарів/послуг збитки, пов'язані з унеможливленням виконання ним обов'язку зі складення, реєстрації в ЄРПН та надання покупцю податкової накладної не може бути покладено на державу.

Можливо стягнення з держави таких збитків, що виникли у покупця внаслідок позбавлення покупця права включити суму податку за відповідну операцію до складу податкового кредиту.

Сума таких збитків дорівнюватиме сумі податку за відповідну операцію, яку покупець має право включити до складу податкового кредиту.

**Член Науково-консультативної ради
при Верховному Суді
кандидат юридичних наук**

Беляневич В.Е.

**Член Науково-консультативної ради
при Верховному Суді
доктор юридичних наук, професор**

Беляневич О.А.