

НАУКОВИЙ ВИСНОВОК
щодо обов'язку продавця товарів/послуг зі
складення, реєстрації в ЄРПН та надання покупцю
податкової накладної
(справа № 925/556/21)

Склав: **Єфімов** **Олександр**
Миколайович
доцент, доктор філософії права
(кандидат юридичних наук), доцент кафедри
приватного права Київського національного
економічного університету імені Вадима
Гетьмана

I. Зміст запиту від 01.12.2022 № 925/556/21

Для наукового висновку щодо тлумачення та застосування норм права відповідно до п. п. 3.1., 3.2., 3.3. Положення про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженого постановою Пленуму Верховного Суду №1 від 02.02.2018, щодо застосування статей 22, 1173, 1174 ЦК України та статей 198, 201 ПК України поставлені наступні запитання:

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. Нормативно-правові акти, документи та джерела, використані при проведенні науково-правової експертизи:

- 1) Господарський кодекс України від 16.01.2003 №436-IV.
- 2) Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
- 3) Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV.
- 4) Порохов Е.В. Налоговое обязательственное право. Очерки налогово-правовой науки современности. – Москва - Харьков, «Право», 2013. – С.268.
- 5) Чайківська І. О. Принципи свободи договору / І. О. Чайківська // Грані права: XXI століття : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Одеса, 19 травня 2018 р.) У 2-х т. Т. 1 / за ред. Г. О. Ульянової ; уклад.: Ю. Д. Батан, М. В. Сиротко

[та ін.] – Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. – С. 378-379.

III. Результати науково-правового дослідження

Цей науковий висновок побудований за наступним алгоритмом:

1. Дослідження доктринального підходу до визначення змісту обов'язку продавця товарів/послуг зі складення, реєстрації в ЄРПН та надання покупцю податкової накладної.

2. Дослідження принципу свободи договору в площині відповідальності продавця товарів/послуг за невиконання обов'язку зі складення, реєстрації в ЄРПН та надання покупцю податкової накладної.

3. Дослідження механізму відшкодування збитків пов'язаних з порушенням обов'язку зі складення, реєстрації в ЄРПН та надання податкової накладної покупцю.

Дослідження доктринального підходу до визначення змісту обов'язку продавця товарів/послуг зі складення, реєстрації в ЄРПН та надання покупцю податкової накладної

Доктринальний підхід до визначення змісту обов'язку продавця товарів/послуг зі складення, реєстрації в ЄРПН та надання покупцю податкової накладної в юридичній науці є єдиним та сталим.

Згідно з положеннями п.201.10 Податкового Кодексу України (далі – ПК України) при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку - продавець товарів/послуг зобов'язаний надати покупцю податкову накладну та зареєструвати її в ЄРПН. Відсутність факту реєстрації платником податку - продавцем товарів/послуг податкових накладних в ЄРПН та/або порушення порядку заповнення податкової накладної призводить до того, що покупець не отримує право на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту, а отже на цю суму збільшується сума його податкових зобов'язань зі сплати ПДВ, а продавець не звільняється від обов'язку включення суми ПДВ, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

За таких умов складається ситуація, коли покупець стає залежним у своїх податкових зобов'язаннях від продавця товарів/послуг, а саме від факту реєстрації ним податкових накладних.

Штрафи за порушення строків реєстрації податкових накладних встановлені в п.1201.1 ПК України. Однак, застосування штрафів не відновлює права покупця на включення суми податку за відповідну операцію до складу податкового кредиту. До того ж при блокуванні податкової накладної відсутні підстави для накладення зазначеного штрафу на продавця, адже заблокувати можна лише зареєстровану податкову накладну.

Крім того, в умовах ринкової економіки принциповим для оподаткування є наявність у платника податків, дії якого привели до виникнення об'єкта оподаткування, джерела їх сплати. І це джерело повинно бути пов'язане із самим об'єктом оподаткування, тобто воно має бути абстраговане від інших дій платника податків, які своєю чергою можуть призвести до виникнення іншого об'єкта оподаткування і бути джерелом для сплати податку, пов'язаного з таким іншим об'єктом. «Усі об'єкти оподаткування повинні прямо чи опосередковано вказувати на наявність грошового місця у платника податків і повинні бути прив'язані саме до майнової характеристики потенційного платника податків» [4].

Податкове зобов'язання не може виникнути поза ознаками об'єкта оподаткування у діях платника податків. Іншими словами, відсутність об'єкта оподаткування усуває можливість існування й самого податкового зобов'язання. В юридичній літературі об'єктом оподаткування називають певний юридичний факт, який виражається як в окремій дії, так і в сукупності дій чи стану платника податків з майном, що належить йому на праві власності чи іншому речовому праві, який визначається державою як підстава виникнення податкового зобов'язання такого платника відповідного податку [4].

Обов'язок продавця товарів/послуг зі складення, реєстрації в ЄРПН та надання покупцю податкової накладної напряму пов'язаний з правом покупця включити суму податку за відповідну операцію до складу податкового кредиту, адже це право з'являється з моменту реєстрації продавцем товарів/послуг в ЄРПН податкової накладної.

Тож, якщо уявити ситуацію, коли покупець придбав товар для продажу за ціною з нарахуванням ПДВ, та продав товар з нарахуванням ПДВ, право такого покупця на податковий кредит створює джерело сплати ним ПДВ. Наприклад, продавець придбав товар за 1000 грн плюс ПДВ 200 грн, а продав його за 1010 грн плюс ПДВ 202 грн, то у разі позбавлення такого продавця права на податковий кредит він змушений буде із виручки від продажу в розмір 1212 грн сплатити продавцеві за товар 1200 грн і з залишку у розмірі 12 грн – сплатити ПДВ у розмірі 202 грн. З цього прикладу можна дійти висновку про те, що позбавлення покупця права на податковий кредит має наслідком втрату ним джерела для сплати ПДВ до бюджету, що суперечить податковій доктрині в ринкових відносинах.

Дослідження принципу свободи договору в площині відповідальності продавця товарів/послуг за невиконання обов'язку зі складення, реєстрації в ЄРПН та надання покупцю податкової накладної

Принцип свободи договору є одним з провідних у зобов'язальних відносинах та є однією з фундаментальних засад цивільно-правового

принципу диспозитивності, через який суб'єкти цивільного права набувають і здійснюють свої цивільні права вільно, на свій розсуд (ч. 1 ст. 12 Цивільного Кодексу України (далі – ЦК України)). У загальному зміст свободи договору в загальному розкривається в ст. 627 ЦК України, яка з посиланням на ст. 6 ЦК України встановлює співвідношення актів цивільного законодавства і договору, визначає ті елементи принципу свободи договору, щодо яких сторони є вільними. Отже, зміст даного принципу проявляється, зокрема, у свободі особи вільно вступати у договірні відносини; самостійно обирати контрагента; самостійно визначити структуру і вид договірної зв'язку. Проявом принципу свободи договору є також можливість сторін визначити способи забезпечення договірних зобов'язань та встановлювати форми (міри) відповідальності за порушення договірних зобов'язань, розмір (обсяг) застосовуваних санкцій тощо [5].

Зазначений принцип захищає право покупця на включення суми податку за відповідну операцію до складу податкового кредиту та за допомогою нього є можливим покладання відповідальності за порушення продавцем товарів/послуг порядку складання та реєстрації податкової накладної, а також за здійснення інших дій або бездіяльності, які тягнуть за собою втрату покупцем права на включення суми податку за відповідну операцію до складу податкового кредиту.

Положення ГК України та ЦК України встановлюють принцип обов'язковості виконання зобов'язань (договорів). Він полягає у тому, що суб'єкти господарювання та інші учасники господарських відносин повинні виконувати господарські зобов'язання належним чином відповідно до закону, інших правових актів, договору. Як зазначається в ст.193 ГК України, кожна сторона повинна вжити усіх заходів, необхідних для належного виконання нею зобов'язання, враховуючи інтереси другої сторони та забезпечення загальногосподарського інтересу.

Невиконання або неналежне виконання (тобто виконання з порушенням умов, визначених змістом зобов'язання) є порушенням зобов'язання, та є підставою для застосування господарських санкцій, передбачених ГК України, іншими законами або договором. Положення про господарські санкції міститься у ст.230 ГК України, де зазначено, що господарські санкції це санкції у вигляді грошової суми (неустойки, штрафу, пені), яку учасник господарських відносин зобов'язаний сплатити у разі порушення ним правил здійснення господарської діяльності, невиконання або неналежного виконання господарського зобов'язання.

Тобто, в умовах господарського договору можна передбачити обов'язок покупця щодо належного оформлення та реєстрації у визначений строк податкової накладної, та відповідальність за порушення цього обов'язку, яка буде порушенням господарського зобов'язання і буде тягнути за собою застосування штрафних санкцій, встановлених у договорі. При цьому

відповідно до ч. 1 ст. 550 ЦК України право на неустойку виникає незалежно від наявності у кредитора збитків, завданих невиконанням або неналежним виконанням зобов'язання.

Під збитками розуміються витрати, зроблені управленою стороною, втрата або пошкодження її майна, а також не одержані нею доходи, які управлена сторона одержала б у разі належного виконання зобов'язання або додержання правил здійснення господарської діяльності другою стороною (ч.2 ст.224 ГК України).

У разі, якщо невиконання продавцем товарів/послуг обов'язку зі складення, реєстрації в ЄРПН та наданню покупцю податкової накладної було з вини продавця, то відповідно продавець не може заявити до іншої особи вимоги про відшкодування збитків у розмірі виплаченої суми таких штрафних санкцій. Адже однією з умов відшкодування збитків є вина, а в описаній ситуації наявною є вина саме продавця.

Якщо винною є інша особа та продавець має намір заявити до неї вимоги про відшкодування збитків у розмірі виплаченої суми штрафних санкцій, то виникає колізія між суттю договору, яка полягає в обов'язку продавця товарів/послуг зі складення, реєстрації в ЄРПН, надання покупцю податкової накладної і його відповідальності за невиконання такого обов'язку з урахуванням його вини, та вимогою продавця товарів/послуг про відшкодування збитків до іншої особи, якщо її поведінка призвела до невиконання продавцем.

У такому разі продавець виконав свій обов'язок з реєстрації податкової накладної, а діями контролюючого органу така податкова накладна була заблокована. Тобто покупець втратив право на податковий кредит не з вини продавця, а з вини контролюючого органу. У такому разі оскарження неправомірних дій контролюючого органу в межах публічних правовідносин здійснюється в порядку адміністративного судочинства і має на меті, у тому числі й встановлення особи, винної у втраті покупцем права на податковий кредит. У разі задоволення адміністративного позову встановлюється факт відсутності вини продавця у блокуванні податкової накладної, що усуває підставу застосування до нього відповідальності за договором, укладеним з покупцем.

Більше того, у такому разі відсутні й збитки для покупця в частині втрати права на податковий кредит, оскільки виконання рішення адміністративного суду матиме наслідком реєстрацію заблокованої податкової накладної, а отже й підтвердження права покупця на податковий кредит.

Заявлення до іншої особи вимоги про відшкодування збитків у розмірі виплаченої суми штрафних санкцій, передбачених договором, за невиконання продавцем товарів/послуг обов'язків унеможливується, адже виплата таких штрафних санкцій передбачається саме за невиконання і саме продавцем товарів/послуг своїх обов'язків.

У випадку, коли таке невиконання продавцем товарів/послуг своїх обов'язків є наслідком неправомірних дій посадових осіб ДПС, то продавець товарів/послуг не несе відповідальності, а отже не повинен сплачувати штрафні санкції.

Дослідження механізму відшкодування збитків пов'язаних з порушенням обов'язку зі складення, реєстрації в ЄРПН та надання податкової накладної покупцю

Відповідно до п.201.1 ст.201 ПК України на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний 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 ЄРПН у встановлений ПК України термін.

Ст.198 та ст.201 ПК України встановлюють правила формування податкового кредиту та вимоги до його документального підтвердження.

Згідно з пп.«а» п.198.1 ст.198 ПК України до податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з придбання або виготовлення товарів та послуг.

П.201.10 ст.201 ПК України вказано, що при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник ПДВ – продавець зобов'язаний в установлені строки скласти податкову накладну, зареєструвати її в ЄРПН та надати покупцю за його вимогою. Податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРПН платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

Водночас за п.198.6 ст.198 ПК України не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в ЄРПН податковими накладними/розрахунками коригування до таких податкових накладних чи не підтверджені митними деклараціями (тимчасовими, додатковими та іншими видами митних декларацій, за якими сплачуються суми податку до бюджету при ввезенні товарів на митну територію України), іншими документами, передбаченими п.201.11 ст.201 ПК України. Тобто відсутність податкової накладної у ЄРПН позбавляє покупця права на віднесення до податкового кредиту сум податку, сплаченого внаслідок придбання товарів/послуг, а отже й на зменшення власних зобов'язань щодо сплати ПДВ.

За абз.2 п.201.10 ст.201 ПК України податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРПН платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

Отже, у ситуації відсутності чи блокування податкової накладної в ЄРПН покупець повністю залежить від продавця. Це стосується й випадків неправильної реєстрації продавцем податкової накладної в ЄРПН, правомірного блокування податкової накладної. У такому разі збитки пов'язані з невиконанням обов'язку зі складання, реєстрації в ЄРПН та надання податкової накладної виникають у покупця, а не продавця товарів/послуг, що виключає покладення на державу зобов'язання відшкодувати збитки саме продавцю.

Згідно з ч.1 ст.224 ГК України учасник господарських відносин, який порушив господарське зобов'язання або установлені вимоги щодо здійснення господарської діяльності, повинен відшкодувати завдані цим збитки суб'єкту, права або законні інтереси якого порушено.

Під збитками розуміються витрати, зроблені управненою стороною, втрата або пошкодження її майна, а також не одержані нею доходи, які управнена сторона одержала б у разі належного виконання зобов'язання або додержання правил здійснення господарської діяльності другою стороною (ч.2 ст.224 ГК України).

Тобто, як вказує правова доктрина *«для застосування такого заходу відповідальності як стягнення збитків необхідна наявність усіх елементів складу господарського правопорушення:*

1) протиправної поведінки (дії чи бездіяльності) особи (порушення зобов'язання);

2) шкідливого результату такої поведінки – збитків;

3) причинного зв'язку між протиправною поведінкою та збитками;

4) вини особи, яка заподіяла шкоду».

Якщо ж один з таких елементів складу господарського правопорушення відсутній відповідальність, що полягає у відшкодуванні збитків не буде застосовано.

З вказаного випливає, що обов'язковою умовою для стягнення збитків, що пов'язані з неналежною реєстрацією в ЄРПН податкової накладної та її ненадання покупцеві, є визначення відповідальності продавця в господарському договорі, яка буде передбачена не у вигляді сплати штрафу (штрафних санкцій), а у вигляді відшкодування збитків, яких зазнав покупець внаслідок відсутності реєстрації податкової накладної в ЄРПН та неможливістю віднесення сплачених ним сум податку за відповідні операції до складу податкового кредиту.

Водночас принагідно вказати, що законодавець не передбачає обмеження розміру суми збитків у відповідності до суми податку, яку покупець має право включити до складу податкового кредиту. Така сума збитків у різних ситуаціях може як перевищувати суму податку, так і бути за неї меншою. Проте, варто зауважити, що відшкодуванню підлягає уся сума збитків, що була понесена покупцем. Процесуальним обов'язком позивача в такому разі є доказування розміру завданих йому збитків.

Також, на підставі ст.22, 624 ЦК України покупець може стягнути збитки пов'язані з невиконанням обов'язку реєстрації податкової накладної в ЄРПН за загальними положеннями цивільного законодавства, якщо сторони не виключили можливість застосування такої відповідальності в договорі.

Однак, варто враховувати, що у випадку, коли продавець не мав можливості виконати свій обов'язок щодо складення, реєстрації в ЄРПН та надання покупцю податкової накладної внаслідок неправомірних дій чи бездіяльності органів Державної податкової служби України, він не є винним у вчиненні такого правопорушення, що свідчить про неможливість його притягнення до відповідальності (за умови того, що продавець вжив всі залежні від нього дії щодо здійснення реєстрації податкової накладної в ЄРПН, відповідно до вимог чинного законодавства).

Така поведінка контролюючого органу має покладати на державу обов'язок з відшкодування завданих збитків продавцю, до якого було застосовано штрафні санкції, передбачені господарським договором. Однак за умови, що такі збитки були реально понесені та встановлено причинно-наслідковий зв'язок між неправомірними діями податкового органу та завданою шкодою особі, що передбачено загальними положеннями про відшкодування шкоди (параграф 1 глави 82 ЦК України).

Враховуючи викладене, слід дійти до висновку про те, що:

1. Доктринальний підхід до визначення змісту обов'язку продавця товарів/послуг зі складення, реєстрації в ЄРПН та надання покупцю податкової накладної є єдиним. Держава, яка покладає обов'язок зі сплати податку на платника, має дати йому можливість мати джерело сплати такого податку.

Цей обов'язок напряду співвідноситься з правом покупця включити суму податку за відповідну операцію до складу податкового кредиту. Це пов'язано з тим, що **право покупця** включити суму податку за відповідну операцію до складу податкового кредиту **залежить саме від дій продавця товарів/послуг в частині реєстрації податкової накладної та від дій контролюючого органу в частині правомірної поведінки щодо права блокування податкових накладних.**

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. Даний підхід базується на **принципі свободи договору**. Однак, **відповідальність може наставати лише за наявності вини продавця**, а отже продавець товарів/послуг не може заявити до іншої особи вимоги про відшкодування збитків у розмірі визначеної суми таких штрафних санкцій, адже у разі накладення на нього та сплати ним штрафних санкцій це буде означати наявність саме його відповідальності та вини.

3. Внаслідок відсутності чи неправильної реєстрації податкової накладної в ЄРПН покупець повністю залежить від продавця. У такій ситуації збитки пов'язані з невиконанням обов'язку зі складання, реєстрації в ЄРПН та надання податкової накладної виникають у покупця, а не продавця товарів/послуг, що виключає покладення на державу зобов'язання відшкодувати збитки саме продавцю. Через позбавлення покупця права на податковий кредит у нього зникає джерело сплати податку. Тож обов'язковою умовою для стягнення збитків, що пов'язані з вказаним правопорушенням, є визначення відповідальності продавця в господарському договорі, яка буде передбачена не у вигляді сплати штрафу (штрафних санкцій), а у вигляді відшкодування збитків, яких зазнав покупець внаслідок відсутності реєстрації податкової накладної в ЄРПН та неможливості віднесення сплачених ним сум податку за відповідні операції до складу податкового кредиту. Водночас варто вказати, що сума таких збитків у різних умовах може перевищувати суму податку, яку покупець має право включити до складу податкового кредиту. Однак, відшкодуванню підлягає уся сума збитків, що була понесена покупцем і доведена ним в рамках процесуальних правовідносин.

**Член Науково-консультативної ради при ВС,
доктор філософії права (к.ю.н.), доцент**

**Єфімов О. М.
4 січня 2022 року**