

ЯК ПОКУПЦЮ-ПЛАТНИКУ ПДВ ЗАХИСТИТИ СВОЄ ПРАВО НА ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ У РАЗІ ВІДСУТНОСТІ РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ? АНАЛІЗ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ

Чи є законними «договірні штрафи»?

Існує практика прописування в договорі купівлі-продажу застереження про те, що у разі відсутності реєстрації контрагентом накладної:

1) підприємство притримує оплату по договору у розмірі 20 % до реєстрації постачальником податкової накладної;

2) контрагентом – постачальником сплачується штраф у розмірі ПДВ, як компенсація втраченого підприємством податкового кредиту.

Різниця між першим і другим випадком полягає в тому, що в першому випадку залишок оплати у розмірі 20 % лише притримується, і може бути сплачений після виконання постачальником всіх умов щодо реєстрації накладної.

Ніде в законодавстві прямо не забороняється прописувати в договорах вищезазначені застереження. Сторони можуть добровільно погодитись, що оплата по договору проводиться, наприклад, у розмірі 80 % від суми договору після його виконання, і у розмірі 20 % після реєстрації постачальником податкової накладної (перший випадок). Або ж погодитись на суму штрафу у розмірі 20 % у разі не реєстрації постачальником податкової накладної (другий випадок). Проте варто мати на увазі, що відсутність реєстрації податкової накладної в реєстрі може бути з вини податкової, а не з вини постачальника.

Які можуть бути ризики у кожному з двох випадків?

У першому випадку менш захищеною стороною є постачальник, який може недоотримати кошти. Такий постачальник може звернутись до суду з вимогою оплатити залишок суми договору у розмірі 20 %.

У другому випадку менш захищеною стороною є покупець, яке може втратити право на податковий кредит. В цьому випадку покупець може подати до суду на постачальника з вимогою сплати штрафу або компенсацію збитків.

Узагальнюючі усі випадки, можна виділити такі групи судових справ:

Перша група – постачальник, який не зареєстрував накладні та недоотримав оплату, звертається до суду з позовом до покупця з вимогою оплатити повну вартість договору.

Друга група – покупець звертається до суду з позовом до постачальника, який не зареєстрував або не вчасно зареєстрував накладну, або зареєстрував з помилками – з вимогою про стягнення штрафу, який передбачений в договорі.

Третя група – покупець звертається до суду з позовом до постачальника, який не зареєстрував або не вчасно зареєстрував накладну, або зареєстрував з помилками – з вимогою про відшкодування збитків у розмірі суми втраченого податкового кредиту – незалежно від того, чи передбачено у договорі штраф, чи ні.

1. Щодо *першої групи* судова практика є неодно-

значною. Апеляційні суди вирішують справи то на користь позивача, то на користь відповідача. Судових рішень касаційних судів по таким справам нами в результаті моніторингу реєстру судових рішень не виявлено.

Наведемо кілька прикладів позитивних для підприємства-покупця рішень апеляційних судів.

Постанова Одеського апеляційного господарського суду від 17 вересня 2018 р. по справі № 915/206/18 за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Росток Агро» до Дочірнього підприємства з іноземною інвестицією «Сантрейд» щодо оплати у повному обсязі поставленого у лютому 2017 р. товару у встановлений строк.

Згідно обставин справи, ТОВ «Росток Агро» здійснило поставку насіння ДП «Сантрейд», проте не зареєструвало податкову накладну, у зв'язку з чим ДП «Сантрейд» не виконав остаточний розрахунок. ТОВ «Росток Агро» посилався на те, що не зміг зареєструвати податкову накладну через неправомірні дії податкових органів.

Умовами договорів поставки передбачено оплату партії товару у два етапи: 80 % після поставки товару, 20 % після отримання документів на товар та реєстрації відповідної податкової накладної в ЄРПН відповідно до вимог чинного законодавства.

Апеляційним судом було прийнято рішення на користь покупця ДП «Сантрейд», тобто визнано за ним право на притримання остаточної оплати до виконання ТОВ «Росток Агро» своїх обов'язків щодо реєстрації податкової накладної.

При цьому, судом враховано, що умови договорів не містять будь-яких застережень щодо виконання з боку Державної фіскальної служби України своїх обов'язків стосовно прийняття та своєчасної реєстрації податкових накладних, а також наявності чи відсутності вини позивача у ненаданні покупцю роздруківки електронної квитанції про реєстрацію відповідної податкової накладної у ЄРПН.

Постанова Одеського апеляційного господарського суду від "04" липня 2017 р. по справі № 916/681/17 за позовом Комунальної установи «Одеський обласний клінічний медичний центр» до Державного підприємства «Морський торговельний порт «Чорноморськ» щодо оплати у повному обсязі наданих у січні 2015 р. послуг.

Судом було вирішено справу на користь ДП «МТП «Чорноморськ», визнано за ним право як покупця на притримання частини оплати до реєстрації податкової накладної. При цьому суд, як і в попередній справі, керувався тим, що сторони самі добровільно погодилися і зафіксували в договорі те, що умовою повної оплати товару є належним чином зареєстрована в ЄРПН податкова накладна).

2. Друга група судових справ – покупець звертається до суду з позовом до постачальника, який не зареєстрував або не вчасно зареєстрував накладну, або зареєстрував з помилками – з вимогою про стягнення штрафу, який передбачений в договорі.

Судова практика з цього питання також неоднозначна. Зустрічаються рішення апеляційних судів, і навіть Вищого господарського суду про задоволення позовних вимог та стягнення штрафу. Проте, на сьогоднішній день практика касаційних судів спрямована на те, що штрафи за порушення законодавства щодо реєстрації податкових накладних стосуються податкових, а не господарських правовідносин. При цьому враховується наявність або відсутність збитків, спричинених порушенням порядку реєстрації ПН, та можливості покупця набути право на податковий кредит за певних умов. Сучасна практика судів виходить з правової позиції Верховного суду у справі №908/3565/16, викладеної в постанові від 02.05.2018 р., а також у справі №918/216/17, викладеної в постанові від 12.03.2018 р.

Ключовим питанням є те, чи дійсно порушення строку реєстрації податкової накладної або реєстрації ПН з помилками призводять до втрати покупцем права на податковий кредит. Якщо податковий кредит не втрачено, то відповідно до вищенаведеної правової позиції Верховного суду немає підстав для задоволення вимог щодо стягнення договірної штрафу як такого, якщо ніяких збитків для сторони немає. З тієї підстави, що штрафи за порушення порядку реєстрації податкових накладних самі по собі належать до сфери податкових, а не господарських правовідносин. Верховний суд зазначає, що сам факт зазначення сторонами у договорі обов'язку постачальника зареєструвати податкову накладну не має наслідком зміни характеру відповідних правовідносин з податкових на господарські / цивільні.

Іншою є ситуація, коли внаслідок таких порушень покупець таки втратив право на податковий кредит. По суті тут матиме місце відшкодування завданих збитків, що буде розглянуто нижче (третя категорія справ).

Постанова Вищого господарського суду України від 02.08.2016 р. у справі № 913/1045/15. Згідно обставин справи постачальник у 2015 р. зареєстрував податкові накладні, але із простроченням. Згідно умов договору у разі ненадання або несвоєчасного надання податкових накладних постачальник сплачує покупцеві штраф в розмірі 20 % загальної вартості продукції.

Таким чином, позивач (покупець) просив стягнути з відповідача (постачальника) штраф у розмірі 20% вартості продукції за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних. При цьому податкову накладну все-таки було зареєстровано і право на податковий кредит не втрачено.

Вищий господарський суд погодився з рішенням місцевого та апеляційного суду про відмову у задоволенні позовних вимог, оскільки штраф за несвоєчасну реєстрацію відповідачем податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних є податковим правопорушенням, застосування відповідальності за яке покладено на відповідні контролюючі органи відповідно до вимог Податкового кодексу України. Крім цього, реєстрація податкових накладних не є господарським зобов'язанням за договором поставки.

Постанова Донецького апеляційного господарського суду від 15.08.2018р. по справі №908/341/18.

Згідно обставин справи покупець звернувся з позовом до постачальника про стягнення штрафу за несвоєчасну реєстрацію податкової накладної.

Судом у даній справі відмовлено у задоволенні позовних вимог, посилаючись на вищезазначену позицію Верховного суду України.

Судом також зазначено, що перебування своєчасно наданих відповідачем на реєстрацію податкових накладних у незареєстрованому стані зумовлено діями податкового органу, який не є учасником договору поставки взагалі і зобов'язаною особою відносно стягнених штрафних санкцій.

Постанова Харківського апеляційного господарського суду від 19 січня 2016 р. по справі № 922/5024/15.

Згідно з обставин справи підрядник, надаючи послуги у 2014 р., не зареєстрував податкову накладну. Виходячи із законодавства, яке діяло на той час, суд визнав, що покупець не втратив право на податковий кредит. Проте, задовольнив позовні вимоги щодо стягнення штрафу за порушення строків реєстрації накладної.

Суд керувався тим, що умовами договору відповідна оплата штрафних санкцій не поставлена в залежність від певних обставин. Єдиною підставою такої оплати є порушення строків реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних.

3. Третя група судових справ – покупець звертається до суду з позовом до постачальника, який не зареєстрував або не вчасно зареєстрував накладну, або зареєстрував з помилками – з вимогою про відшкодування збитків у розмірі суми втраченого податкового кредиту – незалежно від того, чи передбачено у договорі штраф, чи ні.

Донедавна суди керувалися правовою позицією, викладеною у Постанові Верховного Суду України від 12 березня 2018 р. по справі № 918/216/17 (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/72645158>)

Дана правова позиція полягала у відмові позивачу у відшкодуванні втраченого податкового кредиту та в основному ґрунтувалася на листі Міністерства доходів і зборів України від 13.01.2014 № 448/6/99-99-19-04-02-15. Даний лист виданий під час дії попередньої редакції Податкового кодексу (до 01.01.2015 р.), яка дозволяла включати суму податкового кредиту за відсутності зареєстрованої податкової накладної у разі подання покупцем скарги на постачальника. Хоча, спірні правовідносини згідно обставин справи виникли вже у 2015 р..

На даний час існує позиція Верховного суду України, яка полягає у захисті майнових прав покупця, який втратив право на податковий кредит з вини продавця, який не зареєстрував податкову накладну. Така позиція викладена у нещодавній **постанові Верховного Суду України від 03 серпня 2018 р. по справі № 917/877/17** (<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/75896031>).

Згідно обставин цієї справи, постачальник-відповідач не оформив податкові накладні та не зареєстрував їх в Єдиному реєстрі податкових накладних, у такий спосіб позбавивши Позивача-покупця права на віднесення сплаченого податку на додану вартість до складу податкового кредиту. Збитками є сума податкового кредиту у розмірі ПДВ, сплаченого Позивачем при одержанні послуг з оренди майна відповідно до Договору та не отриманого Позивачем внаслідок протиправної поведінки (бездіяльності) Відповідача. Неотримання податкового кредиту підтверджується податковими деклараціями за квітень 2016 р..

Місцевий та апеляційний господарські суди відмовили позивачу у задоволенні позовних вимог щодо відшкодування збитків, керуючись висновками, викладеними у постанові Верховного Суду від 12.03.2018 р. у справі № 918/216/17.

Верховним судом України у постанові по даній справі від 03 серпня 2018 р. **задоволено позовні вимоги позивача щодо відшкодування збитків**, керуючись наступним.

Відповідно до частин 1, 2 ст. 22 ЦК України особа, якій завдано збитків у результаті порушення її цивільного права, має право на їх відшкодування. Збитками є: 1) витрати, яких особа зазнала у зв'язку із знищенням або пошкодженням речі, а також витрати, які особа зробила або мусить зробити для відновлення свого порушеного права (реальні збитки); 2) доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене (упущена вигода).

За змістом 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 та законні інтереси якого порушено.

Таким чином, Відповідач з порушенням вимог п. 201.10 ст. 201 ПК України не зареєстрував податкові накладні, у зв'язку з чим Позивач був позбавлений права включити суми ПДВ до складу податкового кредиту та, відповідно, скористатись правом на зменшення податкового. З огляду на викладене у цьому випадку є прямий причинно-наслідковий зв'язок між бездіяльністю Відповідача щодо виконання визначеного законом обов'язку зареєструвати податкові накладні та неможливістю включення сум ПДВ до податкового кредиту Позивача, а також, відповідно, зменшення податкового зобов'язання на зазначену суму, яка фактично є збитками цієї особи. Отже, наявні усі елементи складу господарського правопорушення.

Верховний суд України у своїй постанові від 03.08.2018 р. прямо зазначив, що слід **відступити від висновку, викладеного у постанові Верховного Суду від 12.03.2018 у справі № 918/216/17**, та доходить висновку, що положення п. 201.10 ст. 201 ПК України в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин, не передбачають можливості включення покупцем товарів / послуг суми ПДВ до податкового кредиту у разі невиконання продавцем обов'язку зі складення та реєстрації податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних (крім випадків, встановлених податковим законодавством, коли підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту без отримання податкової накладної, є інші документи) при цьому покупець зазначених товарів / послуг має право додати до податкової декларації скаргу на такого продавця, однак подання такої скарги згідно з наведеною нормою у редакції, чинній після 01.01.2015, не є підставою для включення ним сум податку до складу податкового кредиту.

Окрім постанови Верховного Суду України від 03 серпня 2018 р. по справі № 917/877/17 існує ще **По-**

станова Верховного суду України від 06 червня 2018 р. № 920/1190/16 (<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/75298599>), прийнята на користь позивача, якою визнано право позивача-покупця на відшкодування збитків за втрачений податковий кредит внаслідок відсутності реєстрації податкової накладної.

ВИСНОВКИ

1. На нашу думку, оптимальним варіантом захисту прав покупця товарів, робіт і послуг буде зазначення у договорі застереження про притримання оплати по договору у розмірі 20 % до реєстрації постачальником податкової накладної відповідно до вимог податкового законодавства. Законодавством не забороняється зазначення в договорі такого застереження. Існують ризики подання постачальниками позовів про стягнення повної оплати, проте такі випадки трапляються нечасто. І навіть у разі задоволення судами позовних вимог про оплату повної суми по договору покупець зможе подати окремий або зустрічний позов про відшкодування збитків у розмірі втраченого податкового кредиту.

При цьому, у договорі варто прописувати те, що продавець обізнаний з ризиками щодо нерєєстрації податкової накладної податковою, і йому не відомі будь-які фактори які б перешкоджали реєстрації накладної.

Окрім цього, зазначення застереження про притримання оплати має свої переваги перед «договірним штрафом». А саме, продавець матиме певний стимул все-таки вирішити проблеми з податковою та зареєструвати належним чином податкову накладну, якщо знатиме, що після цього з ним повністю розрахуються.

2. Щодо зазначення в договорах штрафних санкцій за порушення порядку реєстрації податкових накладних – на сьогодні існує практично однозначна позиція судів касаційної інстанції, яка полягає в тому, що штрафи за несвоєчасну реєстрацію ПН самі по собі не належать до сфери господарських правовідносин, навіть за умови чіткого зазначення в договорі. Тобто, якщо ПН зареєстрована несвоєчасно, але право на податковий кредит не витрачене, стягнути додатково штраф за порушення договору через суд ймовірніше за все не вдасться. Якщо право на податковий кредит втрачене, то з недобросовісного постачальника можна стягнути збитки незалежно від застереження в договорі.

3. На сьогодні існує позитивна практика Верховного Суду України стосовно визнання права покупців на відшкодування збитків у розмірі втраченого податкового кредиту, завданих внаслідок винних дій постачальника щодо порушення порядку реєстрації податкових накладних. Проте, слід брати до уваги і конкретні обставини справи, які вказують на вину постачальника і на те, чи дійсно мають місце збитки.

*ТУМАНЯН Анна Оганесівна,
аудитор АФ "Аналітик"
af.analitik.ua@gmail.com*