

*Жмудінський В. П.,
кандидат юридичних наук,
адвокат*

ПОДАТКОВЕ ЗАСТЕРЕЖЕННЯ ЯК УМОВА ГОСПОДАРСЬКОГО ДОГОВОРУ

Анотація. У статті досліджено поняття податкового застереження, що включається суб'єктами господарювання до змісту господарського договору під час здійснення підприємницької діяльності, та проаналізовано питання, які визначають можливість віднесення податкового застереження до умов господарського договору.

Звернено увагу на те, що хоча податкове застереження і не вважається істотною умовою господарського договору і обов'язку його відображати у таких договорах не має, але сторони договору є вільними в укладенні договору та визначенні його будь-яких умов.

Зазначено, що податкове застереження як умова господарського договору включається сторонами до правочину для того, щоб забезпечити покупця від негативних наслідків, які можуть настати через порушення продавцем вимог податкового законодавства, зокрема через ненадання чи несвоєчасне надання належним чином складеної та зареєстрованої податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних.

Адже відмова продавця скласти, зареєструвати податкову накладну та надати її на вимогу покупця позбавляє останнього права на віднесення сплачених сум податку на додану вартість до складу податкового кредиту та зменшення суми податкового зобов'язання з такого податку.

Доведено, що сума податкового кредиту не сформованого через не здійснення продавцем реєстрації податкової накладної вважається сумою завданих покупцю збитків та підтверджує наявність усіх елементів складу господарського правопорушення (протиправної поведінки, шкідливого результату такої поведінки; причинного зв'язку між протиправною поведінкою та збитками; вини особи).

Визначено, що податкове застереження в господарському договорі є дієвим механізмом, за допомогою якого покупець зможе стягнути із продавця завдані збитки у судовому порядку.

Аргументовано, що оскільки позови про стягнення збитків належать до позовів підвищеної складності, то найважливішим моментом, що підлягає доказуванню у таких справах, є встановлення та доведення вини продавця, яка повинна полягати у його бездіяльності у виконанні обов'язку з реєстрації податкових накладних. У випадку якщо податкова накладна буде складена продавцем і направлена на реєстрацію до реєстру, однак з певних причин, настання яких не залежить від волі продавця, не буде зареєстрована контролюючим органом, то за відсутності вини продавця цивільна відповідальність у вигляді збитків не настане, що виключає і необхідність зазначення у господарських договорах умови про податкове застереження.

Ключові слова: господарський договір, податковий кредит, податкова накладна, продавець, покупець, стягнення збитків.

Постановка проблеми. Будь-яка господарська діяльність, яка здійснюється суб'єктами господарювання, супроводжується складанням первинних документів, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Одним з найважливіших первинних документів, в якому відображається домовленість господарюючих суб'єктів, є договір.

Договір являє собою не розрізнені вольові дії двох або більше осіб, а спільне (єдине, узгоджене) волевиявлення. Для того щоб його сформулювати та закріпити в договорі, волевиявлення повинне бути вільним від зовнішніх впливів. Загально-визнаним засобом досягнення зазначеної мети є свобода договору [1, с. 128].

Свобода договору означає, що суб'єкти цивільного права можуть вступати чи утримуватися від вступу у будь-які договірні відносини, а також у можливості визначати умови та зміст такого договору.

Нині в господарській договірній практиці дедалі частіше до змісту господарських договорів, суб'єктний склад яких представлено платниками податку на додану вартість (далі – ПДВ), включають договірні умови, що забезпечують покупця товару/послуги від податкового ризику, отримали назву податкових застережень [2, с. 99].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження договірної тематики неодноразово вивчалось у працях українських цивілістів, серед яких – І.В. Булгакова, Т.В. Боднар, М.І. Брагінський, Л.Б. Гальперін, Т.О. Клепікова, А.Я. Курбатов, В.В. Луць, В.С. Мілаш, С.Ю. Морозов, Г.В. Самойленко, М.Л. Шелухін та багато інших. Проте наукові праці більшості вчених обмежуються розробленням узагальнених визначень предмета договору та розкриттям сутності та змісту принципу свободи договору. При цьому проблематиці податкових застережень як умови господарського договору не приділена належна увага з боку науковців.

Метою статті є дослідження поняття податкового застереження як умови господарського договору та аналіз питань, які визначають можливість включення податкового застереження до змісту господарського договору.

Вклад основного матеріалу дослідження. Останнім часом стало «модним» включати до господарського договору так звані податкові застереження. Це робиться для того, щоб хоч якось забезпечити себе від податкових ризиків у разі недобросовісності контрагентів [3].

За своєю суттю податкове застереження – це умова, що включається сторонами до договорів задля покладення на контрагента обов'язку відшкодувати збитки, під якими у цьому розуміються будь-які донарахування стороні податкових зобов'язань за договором за результатами встановлення податковою перевіркою порушень податкового законодавства [4].

Натепер найбільш поширеним є податкове застереження, зміст якого включається сторонами до господарського договору, яким передбачається компенсація продавця (постачальника) за нездійснення реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – Реєстр).

Суть податкового застереження в такому разі полягає в тому, що продавець (постачальник) зобов'язується під час здійснення господарських операцій з поставки товарів (робіт, послуг) скласти та зареєструвати в Реєстрі податкові накладні у строки, встановлені податковим законодавством, внаслідок чого покупець матиме право на формування податкового кредиту на суму податку на додану вартість, зазначену у таких податкових накладних. У разі порушення продавцем (постачальником) такої умови останній зобов'язується добровільно відшкодувати покупцю суму коштів, яка дорівнює сумі ПДВ, зазначеної у податкових накладних, реєстрація яких не здійснена. Якщо продавець (постачальник) не відшкодує добровільно покупцю зазначені суми, то покупець вправі звернутися до суду з позовом про стягнення збитків, завданих внаслідок порушення зобов'язання щодо ненадання зареєстрованих податкових накладних.

На перший погляд, умова із зазначенням у договорі такого змісту податкового застереження є зрозумілою, однак чи вплине наявність вказаного застереження на можливість реального отримання покупцем компенсації і чи вважатиметься збитком несформований податковий кредит, залишається не до кінця з'ясованим.

В окремих статтях висвітлено позицію про те, що юридична сила подібних застережень у договорі викликала сумніви. Адже вимога належним чином скласти і зареєструвати податкові накладні – це обов'язок, передбачений податковим законодавством. І ця вимога не може вважатися господарським зобов'язанням, що виключає і можливість застосовувати госпсанкції за таке порушення [5].

Також зазначається, що оскільки обов'язок зі складання та реєстрації податкової накладної виникає у покупця саме на підставі податкового законодавства, то питання дотримання суб'єктом господарювання відповідних вимог не перебуває в площині цивільно-правових (господарсько-правових) відносин. При цьому покладання сторонами договору на постачальника обов'язку скласти, зареєструвати та надати покупцю податкову накладну не призводить до зміни характеру відповідних правовідносин з податкових на господарські [6].

Прописувати «договірні» санкції за нерезєстрацію/несвоєчасну реєстрацію податкових накладних у договорі можна, але, виходить, як захід психологічної дії на контрагента і з розрахунку на його обов'язковість. Але ось якщо справа дійде до суду, то стягнути госпсанкції з контрагента навряд чи вийде [5].

Отже, виходячи із вищезгаданої позиції, видається, що відображення у податковому застереженні обов'язку продавця реєструвати податкові накладні у Реєстрі не є господарським зобов'язанням, а тому неналежне виконання вказаної умови не є правопорушенням у сфері господарювання, що виключає можливість притягнення учасника господарських правовідносин до відповідальності і є здебільшого заходом, що дисциплінуватиме контрагента, нагадуючи йому про необхідність дотримання вимог податкового законодавства.

На нашу думку, натепер податкові застереження про відповідальність продавця (постачальника) варто включати до

господарського договору, адже у разі порушення останнім вимог щодо необхідності реєстрації податкових накладних у Реєстрі покупець матиме право на стягнення у судовому порядку збитків, якщо доведе протиправну поведінку (бездіяльність) продавця.

При цьому ми погоджуємося із твердженням про нецільність включення до господарського договору податкового застереження з урахуванням норм податкового законодавства, які діяли до 01.01.2015 р.

Зокрема, п. 201.10 ст. 201 Податкового кодексу України (надалі – ПК України), чинного до 01.01.2015 р., було передбачено право покупця подавати до контролюючого органу скаргу (додаток 8 до декларації з ПДВ) на такого постачальника у разі відмови ним надати податкову накладну або в разі порушення порядку її заповнення та/або порядку реєстрації в Реєстрі. Подання такої скарги на постачальника було підставою як для включення сум податку до складу податкового кредиту, так і для проведення документальної позапланової виїзної перевірки зазначеного продавця для з'ясування достовірності та повноти нарахування ним зобов'язань з податку за такою операцією.

Тобто, незважаючи на наявність чи відсутність у господарському договорі податкового застереження про відповідальність продавця (постачальника) за порушення порядку реєстрації податкових накладних, покупець мав право до 01.01.2015 р. включати суми ПДВ до складу податкового кредиту шляхом подання скарги на недобросовісного продавця.

Але, на жаль, натепер сам факт подання додатка 8 не дає право платнику ПДВ включити суму податку до складу податкового кредиту, а є лише підставою для проведення документальної позапланової перевірки контрагента [6].

Таким чином, з огляду на зміни до податкового законодавства видається, що починаючи з 2015 р. і дотепер одним з основних документів, який є підставою для формування податкового кредиту, є належним чином складена та зареєстрована в Реєстрі податкова накладна, а тому у разі якщо продавцем порушується порядок їх складання, внаслідок чого покупець втрачає право на податковий кредит, що призводить до настання збитків, то наявність у господарському договорі податкового застереження є реальним механізмом, за допомогою якого покупець зможе стягнути із продавця завдані збитки у судовому порядку.

Так, включати до договору умови про податкове застереження дозволяє ст. 627 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України), якою визначено, що відповідно до статті 6 цього Кодексу сторони є вільними в укладенні договору, виборі контрагента та визначенні умов договору з урахуванням вимог цього Кодексу, інших актів цивільного законодавства, звичаїв ділового обороту, вимог розумності та справедливості [7].

Визначивши податкове застереження умовою господарського договору, його учасники беруть на себе зобов'язання про його виконання, зокрема і щодо складання і реєстрації продавцем податкових накладних у встановлений законодавством строк.

Порядок реєстрації податкових накладних визначено статтею 201 ПК України.

Так, за змістом пункту 201.1 зазначеної статті на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодав-

ством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін [8].

Відповідно до пункту 201.10 статті 201 ПК України передбачено, що у разі здійснення операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою. Податкова накладна, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту [8].

Не належать до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними/розрахунками коригування до таких податкових накладних. Податкові накладні, отримані з Єдиного реєстру податкових накладних, є для отримувача товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту (п. 198.6. ст. 198 ПК України) [8].

Отже, пунктом 201.10 ст. 210 та пунктом 198.6 ст. 198 ПК України встановлено причинно-наслідковий зв'язок між фактом реєстрації податкової накладної та виникненням права у платника податку нарахувати певні суми як такі, що належать до складу податкового кредиту.

А тому у разі нездійснення продавцем реєстрації податкової накладної, що призводить до завдання покупцю збитків шляхом позбавлення його права на формування податкового кредиту та, відповідно, права на зменшення податкового зобов'язання, свідчить про наявність складу господарського правопорушення.

Частинами 1, 2 статті 22 ЦК України визначено, що 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 зі 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) [7].

При цьому за змістом статті 224 Господарського кодексу України (далі – 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. 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 [9].

Відповідно до ч. 3 ст. 216 ГК України потерпіла сторона має право на відшкодування збитків незалежно від того, чи є застереження про це в договорі [9].

Однак, говорячи про відшкодування збитків, потрібно застерегти, що для застосування цієї міри господарської відповідальності необхідна наявність 4 елементів складу право-

порушення: протиправна поведінка; шкідливий результат такої поведінки – збитки; причинний зв'язок між протиправною поведінкою та збитками; вина особи, яка заподіяла шкоду.

У разі відсутності хоча б одного з цих елементів відповідальність у вигляді відшкодування збитків не настає [6].

На наш погляд, збитки в податковому застереженні включають у себе зазначені вище елементи складу правопорушення, зокрема:

- протиправний характер поведінки полягає у порушенні продавцем податкового законодавства в частині обов'язку надати податкові накладні та зареєструвати їх у Реєстрі;

- збитками є сума податкового кредиту у розмірі ПДВ, сплаченого покупцем та не отриманого ним внаслідок протиправної поведінки (бездіяльності) продавця;

- прямий причинно-наслідковий зв'язок між бездіяльністю продавця щодо виконання визначеного законом обов'язку зареєструвати податкові накладні та неможливістю включення сум ПДВ до податкового кредиту покупця [10];

- вина особи, яка заподіяла шкоду, полягає у бездіяльності продавця у виконанні обов'язку з реєстрації податкових накладних.

Слід зазначити, що саме необхідність встановлення вини продавця є одним із найважливіших моментів, який підлягає доказуванню у таких правовідносинах.

Адже у разі якщо продавець виконає свої зобов'язання і складе податкову накладну та направить її на реєстрацію, однак контролюючий орган її не зареєструє з причин, які не залежать від волі продавця або відмовить у такій реєстрації, то в такому разі відшкодувати збитки буде неможливо.

Натепер однією із найпоширеніших підстав для відмови контролюючим органом у реєстрації податкових накладних є віднесення платника податків до переліку ризикових підприємств.

Також податкові накладні можуть бути не зареєстровані і через збій у роботі Реєстру.

Причини збою в роботі Реєстру різні, зокрема, велика кількість з'єднань платників податків, які направляються безперервними масовими потоками або несанкціоноване втручання (атака) в роботу системи сервера й багато інших обставин, внаслідок яких виводиться з ладу така система [11, с. 11].

Виникнення зазначених підстав не залежать від волі продавця, а тому в його діях відсутні вина та протиправний характер поведінки як одні з основних елементів складу господарського правопорушення, що, відповідно, і виключає будь-яку можливість стягнення покупцем вищезгаданих збитків.

Висновки. Підсумовуючи результати проведеного дослідження, необхідно зазначити, що податкове застереження – це умова господарського договору, відповідно до якої одна сторона – продавець (постачальник) бере на себе зобов'язання належним чином виконувати вимоги податкового законодавства, в т.ч. і щодо складання та реєстрації в Реєстрі податкових накладних у встановлений законодавством строк, а інша сторона – покупець вправі вимагати відшкодування збитків у разі порушення продавцем встановленого порядку здійснення господарської діяльності.

Податкове застереження як умова господарського договору повинна прописуватися у господарському договорі не тільки як чинник, що дисциплінуватиме продавця, а передусім як фактор, що допоможе покупцеві компенсувати завдані йому збитки.

Проте задля можливості отримання відшкодування збитків покупцю слід дотримуватися такого алгоритму дій:

– по-перше, направити продавцю письмову вимогу щодо необхідності складання податкової накладної, її реєстрації в Реєстрі та надання покупцю;

– по-друге, після отримання відомостей про те, що відмова в реєстрації податкової накладної або nereєстрація такої накладної здійснені з вини продавця, необхідно подати відповідну скаргу до контролюючого органу, що буде підставою для проведення документальної позапланової перевірки продавця;

– по-третє, направити продавцю письмову претензію з вимогою добровільно відшкодувати завдані збитки через nereєстрацію чи відмову в реєстрації податкової накладної;

– по-четверте, у разі добровільної відмови продавця відшкодувати завдані збитки звернутися до суду з позовом про стягнення збитків із зазначенням того, що продавець з порушенням вимог статті 201 ПК України не оформив податкові накладні та не зареєстрував їх у Реєстрі, у такий спосіб позбавивши покупця права на віднесення до складу податкового кредиту сплаченого ПДВ за цією операцією.

Література:

- Ханик-Посполітак Р.Ю. Принцип свободи договору в європейському праві. *Наукові записки*. Том 53. *Юридичні науки*. 2006. С. 128–130.
- Мілаш В.С. Публічні застереження в господарському договорі: вияв договірної свободи чи її деформація. *Підприємництво, господарство і право*. № 4/2018. 2018. С. 96–102.
- Кантерман О.А. Як госдоговір захистить від негативних податкових наслідків. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-dokumentooborot-2-kak-hozdogovor-zashhit-ot-negativnyx-nalogovykh-posledstvij>.
- Божко Ю.В. Податкове застереження в договорі. Реальний захист чи мертві норми? Електронне видання «ЮРИСТ&ЗАКОН». № 43. 2017. URL: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA010959.
- Казанова М.М. «Договірний штраф» за прострочення реєстрації ПН. *БУХГАЛТЕР 911*. № 30. 2018. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2018/july/issue-30/article-36084.html>.
- Куртенок С.М., Литвиненко К.В. Договірна відповідальність за порушення порядку складання та реєстрації податкових накладних: «за» та «проти». *«Професійний бухгалтер»*. № 10/2019. 2019. URL: <https://ibuhgalter.net/material/704/14010>.
- Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>.
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

- Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
- Постанова Верховного Суду від 03.08.2018 р. у справі № 917/877/17 URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75896031>.
- Жмудінський В.П. Штрафні санкції через Реєстр. *Юридичний вісник України*. № 16. 2016 р. С. 11–12.

Zhmudinskyi V. Tax clause as a condition of a commercial contract

Summary. The article examines the concept of a tax clause included by business entities in the content of a commercial contract when carrying out business activities and analyzes the issues that determine the possibility of attributing a tax clause to the terms of a commercial contract.

Attention is drawn to the fact that although a tax clause is not considered an essential condition of a commercial contract and there is no obligation to reflect it in such contracts, however, the parties to the contract are free to conclude the contract and determine any terms of it.

It is indicated that the tax clause as a condition of the commercial contract is included by the parties in the transaction in order to protect the buyer from negative consequences that may occur due to the seller's violation of the requirements of tax legislation, in particular due to failure to provide or late provision of a properly drawn up and registered tax invoice in the Unified Register of tax invoices.

After all the seller's refusal to draw up, register a tax invoice and provide it at the request of the buyer deprives the latter of the right to assign the paid amounts of value added tax to the tax credit and reduce the amount of tax liability for this tax.

It is proved that the amount of the tax credit not formed due to the seller's failure to register the tax invoice is considered the amount of losses caused to the buyer and confirms the existence of all elements of the composition of the economic offense (illegal behaviour, harmful result of such behaviour; causal relationship between illegal behaviour and losses; guilt of the person).

It is determined that the tax clause in the commercial contract is an effective

mechanism by which the buyer will be able to recover the damage caused from the seller in court.

It is argued that since claims for recovery of losses are claims of increased complexity, the most important point that is subject to proof in these cases is the establishment and proof of the seller's guilt, which should consist in its inaction in fulfilling the obligation to register tax invoices.

Key words: commercial contract, tax credit, tax invoice, seller, buyer, recovery of losses.