

**ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВІДШКОДУВАННЯ ЗБИТКІВ, ЗАВДАНИХ ОРГАНАМИ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
ТА СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

**PROBLEM ASPECTS OF COMPENSATION FOR DAMAGES CAUSED BY AUTHORITIES
OF THE STATE TAX SERVICE OF UKRAINE AND BUSINESS ENTITIES**

Омельчук В.С., аспірант кафедри публічного права
Державний податковий університет

У статті здійснено характеристику понять «школа» та «збитки». Звертається увага на нормативну характеристику інституту відшкодування шкоди, враховуючи їх галузеву приналежність. Акцентується увага на податково-правових нормах, що встановлюють відповідальність податкових органів за вчинення податкового правопорушення. Вказується на особливостях норм ПК України про відшкодування шкоди, яка нанесена в результаті податкового правопорушення. Здійснюється співвідношення норм конституційного та податкового права щодо захисту права кожного на відшкодування 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.

У той же час, автор схиляється до думки, що звертаючись із позовом про відшкодування шкоди, завданої протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючого органу, платник податків, як у цій справі, намагається не відновити порушене право, а одержати компенсацію спричинених цим порушенням наслідків. Стверджується, що оскарження рішення, дії або бездіяльності контролюючого органу як таке, що спрямоване на відновлення суб'єктивного права чи законного інтересу, і вимога про відшкодування шкоди, завданої втратою цього права чи інтересу, є можливістю використати різні способи захисту.

Здійснено аналіз постанов Верховного Суду (Верховного Суду України) щодо відшкодування збитків. Продемонстровано взаємозв'язок та відмінність розгляду спорів, що виникають з податкових правовідносин. Підтверджено, що дотримання вимоги про єдність та сталість судової практики (при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановах Верховного Суду) підтверджує ефективність правового регулювання, сприяє подальшому розвитку вітчизняного законодавства, гарантує баланс інтересів у сфері оподаткування.

Резюмовано, що у подальшому відшкодування шкоди за протиправні рішення та/або бездіяльність податкових органів потребує негайного упорядкування. Найбільшими проблемами є: 1) збитки платника податків та безвідповідальність податкових органів в результаті неоднозначної кваліфікації фактичних обставин справи; 2) непослідовна судова практика даної категорії справ; 3) відсутність правових норм щодо деліктної відповідальності органів державної влади та посадових осіб, відмінних від загальних правил деліктної відповідальності.

Ключові слова: податкові правовідносини, податковий спір, відповідальність, компенсація збитків, Верховний Суд, судочинство.

The article characterizes the concepts of "damage" and "losses". Attention is drawn to the regulatory characterization of the institute of damage compensation, taking into account their industry affiliation. The author emphasizes the tax and legal provisions establishing the liability of tax authorities for committing a tax offense. The author emphasizes the peculiarities of the provisions of the Tax Code of Ukraine on compensation for damage caused as a result of a tax offense. The author correlates the provisions of constitutional and tax law regarding the protection of every one's right to compensation for material and moral damage caused by unlawful decisions, actions or omissions of public authorities, local self-government bodies, their officials and employees in the exercise of their powers.

At the same time, the author is of the opinion that by filing a claim for compensation for damage caused by unlawful decisions, actions or inaction of a controlling authority, a taxpayer, as in this case, is not trying to restore the violated right, but to obtain compensation for the consequences caused by this violation. The author argues that appealing against a decision, action or inaction of a controlling authority as aimed at restoring a subjective right or legal interest and claiming compensation for damage caused by the loss of this right or interest is an opportunity to use different remedies.

At the same time, the author is of the opinion that by filing a claim for compensation for damage caused by unlawful decisions, actions or inaction of a controlling authority, a taxpayer, as in this case, is not trying to restore the violated right, but to obtain compensation for the consequences caused by this violation. The author argues that appealing against a decision, action or inaction of a controlling authority as aimed at restoring a subjective right or legal interest and claiming compensation for damage caused by the loss of this right or interest is an opportunity to use different remedies.

The author analyzes the rulings of the Supreme Court of Ukraine (SCU) on damages. The author demonstrates the interrelation and difference between consideration of disputes arising from tax legal relations. The author confirms that compliance with the requirement of unity and consistency of judicial practice (when selecting and applying a rule of law to a disputed legal relationship, the court takes into account the conclusions on the application of the rules of law set out in the resolutions of the Supreme Court) confirms the effectiveness of legal regulation, promotes further development of domestic legislation, and guarantees a balance of interests in the field of taxation.

It is summarized that in the future, compensation for damages for unlawful decisions and/or inaction of tax authorities needs to be immediately regulated. The biggest problems are: 1) taxpayer's losses and tax authorities' irresponsibility as a result of ambiguous qualification of the actual circumstances of the case; 2) inconsistent case law in this category of cases; 3) lack of legal rules on tort liability of public authorities and officials other than the general rules of tort liability.

Key words: tax legal relations, tax dispute, liability, compensation for damages, Supreme Court, court proceedings.

Постановка проблеми. Аналіз публікацій, у яких започатковано розв'язання даної проблеми. Проблематика відповідальності учасників податкових правовідносин, у т.ч. порядок відшкодування збитків, завданих органами державної податкової служби та суб'єктами господарювання, висвітлювалася безпосередньо чи опосередковано у роботах таких вчених, як С. Брік, Д. Гетманцев, М. Золотарьова, А. Іванський, М. Кармаліта, Т. Карнаух, М. Кучерявенко, Д. Сахно, Н. Ханова та ін.

Мета статті полягає у тому, щоб на основі аналізу судової практики, удосконалити нормативно-правові засади відшкодування збитків, завданих органами державної податкової служби України та суб'єктами господарювання.

Виклад основного матеріалу. У статті 1 Податкового кодексу України (далі – ПК України), визначено сферу його дії та вказані критерії податково-правового регулювання. Мова йде про відносини, що виникають у сфері справляння податків та зборів. У ПК України встановлено

вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, визначено порядок їх адміністрування, платників податків з їхніми правами та обов'язками, компетенцію контролюючих органів з повноваженнями та обов'язками їхніх посадових осіб, а також встановлено відповідальність за порушення податкового законодавства. Крім того, ПК України закріплює функції та закладає правові основи діяльності контролюючих органів (податкових органів) і центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, в частині забезпечення податкової та митної політики (Міністерства фінансів України) [1].

Відповідно до загальних положень Розділу II податкові органи – це центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його територіальні органи, що здійснюють контроль за дотриманням законодавства з питань оподаткування (крім випадків, визначених підпунктом 41.1.2 статті 41 ПК України), законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи.

У контексті реалізації податковими органами повноважень з контролю за дотриманням законодавства з питань оподаткування важливо виділити податково-правову норму статті 109 ПК України, у якій закріплено, що податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі, осіб порівнянних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим кодексом.

Крім того, у контексті даного дослідження, необхідно акцентувати увагу на податково-правових нормах, такого змісту:

1) контролюючі органи несуть відповідальність у вигляді відшкодування шкоди особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення, відповідно до положень статті 114 ПК України (пункт 3 статті 110 ПК України);

2) шкода, заподіяна протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів підлягає відшкодуванню (стаття 114 ПК України).

У цілому він охоплює основні складові компенсації та вказує на:

1) суб'єкта, який може претендувати на компенсацію за заподіяну шкоду (особа, чий права та/або законні інтереси порушено, має право на відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб);

2) суб'єкта, який відшкодовує, за рахунок яких фінансових ресурсів це відбувається (відшкодовується державою за рахунок коштів державного бюджету незалежно від вини контролюючого органу, його посадових (службових) осіб) і в якому обсязі (відшкодовується в повному обсязі в порядку та за умов, передбачених законодавством про відшкодування шкоди).

Особливо виокремлено у ПК України положення про те, що особа, шкода якій нанесена в результаті податкового правопорушення, має право на відшкодування лише при доведенні факту його вчинення та за наявності особливостей, передбачених пунктом 128.2 статті 128 ПК України. Це є спеціальна норма по відношенню до викладеного у статті 56 Конституції України права кожного 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 [2].

Відшкодування такої шкоди відбувається у розмірі однієї мінімальної заробітної плати, встановленої станом на дату визнання таких рішень, дій чи бездіяльності незаконними у порядку, передбаченому законодавством. У такому разі доведенню підлягає лише протиправність рішень, дій чи бездіяльності стосовно особи. Важливим є те, що за таких умов, шкода понад встановлений розмір відшкодуванню не підлягає.

До складу шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, може включатися:

– вартість втраченого, пошкодженого або знищеного майна платника податків, визначена відповідно до вимог законодавства;

– додаткові витрати, понесені платником податку внаслідок протиправних рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб (штрафні санкції, сплачені контрагентам платника податку, вартість додаткових робіт, послуг, додатково витрачених матеріалів тощо);

– документально підтверджені витрати, пов'язані з адміністративним та/або судовим оскарженням незаконних (протиправних) рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб (з урахуванням особливостей процесуального права). Сума такого відшкодування не повинна перевищувати 50 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня календарного року, в якому приймається відповідне судові рішення або рішення іншого органу, у передбачених законом випадках.

У судовій практиці сформовано декілька правових висновків щодо відшкодування збитків та ознаки, які потрібно відрізнити для подальшого вирішення спорів. Верховний Суд у постанові від 21.09.2021 в справі № 916/978/19 визначив, що у спірних правовідносинах Державна фіскальна служба України здійснює публічно-владні управлінські функції, вимога про стягнення збитків у цій сумі за своєю суттю є вимогою вирішити публічно-правовий спір, який належить до юрисдикції адміністративних судів [3]. Аналогічна правова позиція відображена в [4].

Крім того Верховний Суд у зазначеній постанові звернув увагу на такі релевантні правові висновки у справах № 234/14299/15-ц (постанова Великої Палати Верховного Суду від 28.02.2018), № 405/4179/18 (постанова Великої Палати Верховного Суду від 27.02.2019), у яких зазначено, що адміністративними судами можуть розглядатися вимоги про відшкодування шкоди за умови, якщо такі вимоги стосуються шкоди, завданої суб'єктом владних повноважень, й вони поєднані з вимогою про визнання протиправним рішення, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень. У справі № 461/1930/16-ц (постанова Великої Палати Верховного Суду від 15.03.2018) Верховним Судом розглянуто спір за позовом фермерського господарства до прокуратури, держави України в особі Державної казначейської служби України про відшкодування моральної шкоди, який, як зазначив суд, розглядається в порядку господарського судочинства [5].

Проте такий висновок щодо юрисдикції спорів не виключає ситуацію, коли позов про стягнення збитків із суб'єкта владних повноважень заявлено в контексті формулювання позовних вимог з урахуванням їх характеру та суті неправильні інтереси позивача повинні захищатись шляхом публічно-правових механізмів.

У справі № 910/11153/17 (постанова Верховного Суду від 03.09.2019) Верховний Суд посилався на висновки Великої Палати Верховного Суду, викладені у постанові від 12.03.2019 у справі № 920/715/17, згідно з якими питання наявності між сторонами деліктних зобов'язань та цивільно-правової відповідальності за заподіяну шкоду перебуває у площині цивільних правовідносин потерпілого та держави, а господарський суд самостійно вста-

новлює наявність чи відсутність складу цивільного правопорушення, який став підставою для стягнення шкоди, оцінюючи надані сторонами докази. Зазначена правова позиція підтримана в постанові Верховного Суду від 01.08.2019 у справі № 922/1899/16 [6].

І якщо мова зайшла про комплексну характеристику інституту відшкодування шкоди, то необхідно вказати, що у статті 22 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України) вказано, що особа, якій завдано збитків у результаті порушення її цивільного права, має право на їх відшкодування [7]. Самими ж збитками є: 1) втрати, 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).

Частиною першою статті 166 ЦК України унормовано, що майнова шкода, завдана неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю особистим немайновим правам фізичної або юридичної особи, а також шкода, завдана майну фізичної або юридичної особи, відшкодовується в повному обсязі особою, яка її завдала.

Статті 1173, 1174 ЦК України є спеціальними й передбачають характерну особливість категорії справ про делікту відповідальність – шкода завдана органами державної влади або місцевого самоврядування, їх посадовими або службовими особами.

Необхідною підставою для притягнення органу державної влади до відповідальності у вигляді стягнення шкоди є наявність трьох умов:

- 1) неправомірні дії цього органу;
- 2) наявність шкоди та причинний зв'язок між неправомірними діями і заподіяною шкодою;
- 3) довести наявність цих умов має позивач, який звернувся з позовом про стягнення шкоди на підставі статті 1173 ЦК України.

Про збитки «говорить» і господарське законодавство. Згідно з частиною другою статті 224 Господарського кодексу України (далі – ГК України), 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 [8].

Самими ж збитками, що підлягають відшкодуванню особою, яка допустила господарське правопорушення, згідно статті 225 ГК України, є: 1) вартість втраченого, пошкодженого або знищеного майна, визначена відповідно до вимог законодавства; 2) додаткові витрати (штрафні санкції, сплачені іншим суб'єктам, вартість додаткових робіт, додатково витрачених матеріалів тощо), понесені стороною, яка зазнала збитків внаслідок порушення зобов'язання другою стороною; 3) неодержаний прибуток (втрачена вигода), на який сторона, яка зазнала збитків, мала право розраховувати у разі належного виконання зобов'язання другою стороною; 4) матеріальна компенсація моральної шкоди у випадках, передбачених законом. Враховуючи викладені вище положення, під збитками можна розуміти об'єктивне зменшення будь-яких майнових благ сторони, що обмежує його інтереси як учасника певних господарських відносин і проявляється у витратах, зроблених кредитором, втраті або пошкодженні майна, а також у не одержаних кредитором доходах, які б він одержав, якби зобов'язання було виконано боржником.

Судова практика надзвичайно швидко прогресує у напрямку кваліфікації правопорушень, що спричинили збитки. Так, у контексті змін податкового законодавства Велика Палата Верховного Суду констатувала, що з 01.01.2015 року покупець товарів / послуг не може включити ПДВ за відповідну операцію до складу податкового

кредиту за відсутності зареєстрованої в Єдиному реєстрі податкових накладних продавцем податкової накладної (крім випадків, установлених податковим законодавством, коли підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту без отримання податкової накладної, є інші документи). Звернення з передбаченою пунктом 201.10 статті 201 ПК України скаргою на продавця є лише підставою для проведення контролюючим органом документальної перевірки для з'ясування достовірності та повноти нарахування ним зобов'язань з податку [9].

Велика Палата Верховного Суду відступила від висновків Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду, викладених у постанові від 14.07.2022 у справі № 420/14397/21. На думку суддів, збільшення податкового кредиту є майновим інтересом покупця товарів / послуг. Велика Палата Верховного Суду від 01.03.2023 у справі № 925/556/21 розглянула справу в порядку господарського судочинства щодо способів захисту платника податків та відновлення порушеного права, а в разі неможливості такого відновлення – гарантувати особі можливість отримання нею відповідного відшкодування [10].

Тобто, звертаючись із позовом про відшкодування шкоди, завданої протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючого органу, платник податків, як у цій справі, намагається не відновити порушене право, а одержати компенсацію спричинених цим порушенням наслідків. З урахуванням суб'єктного складу сторін Велика Палата Верховного Суду встановила, що спір у цій справі має вирішуватися за правилами господарського судочинства, а також відступила від висновків, сформульованих у постанові Верховного Суду від 16.09.2020 у справі № 916/978/19.

Водночас Велика Палата Верховного Суду зауважила, що продавець реалізував своє право як платника податків у податкових відносинах і вчинив дії, спрямовані на відновлення майнового інтересу контрагента на одержання права на податковий кредит, тобто звернувся до адміністративного суду з позовом, за результатами якого ГУ ДПС зареєструвало в ЄРПН податкову накладну датою її подання на реєстрацію. Виконання судового рішення в адміністративній справі мало наслідком реалізацію майнового інтересу покупця на виникнення прав на податковий кредит.

Велика Палата Верховного Суду констатувала, що оскарження рішення, дії або бездіяльності контролюючого органу як таке, що спрямоване на відновлення суб'єктивного права чи законного інтересу, і вимога про відшкодування шкоди, завданої втратою цього права чи інтересу, є зверненням до конкуруючих способів захисту, які суд надати одночасно не може.

Тобто, у спірних правовідносинах не відбулось об'єктивного зменшення майнових благ покупця, а сплачені продавцем на користь покупця у складі штрафу відповідно до договору, не були необхідними витратами, які він мусив зробити для відновлення порушеного майнового інтересу покупця, що унеможливило стягнення зазначеної суми з державного бюджету як збитків. Решту сплачених на користь покупця коштів не можна стягнути з державного бюджету як збитки, оскільки немає причинного зв'язку між діями ГУ ДПС із блокування реєстрації податкової накладної та понесенням продавцем таких витрат на виконання договору.

Підсумовуючи зазначене вище, Велика Палата Верховного Суду резюмує, що оскарження рішення, дії або бездіяльності контролюючого органу як таке, що спрямоване на відновлення суб'єктивного права чи законного інтересу, і вимога про відшкодування шкоди, завданої втратою цього права чи інтересу, є зверненням до конкуруючих способів захисту, які суд надати одночасно не може.

Аналізуючи положення цивільного, господарського кодексу України щодо відшкодування збитків з контрагента

або суб'єкта господарювання, Верховний Суд сформував правовий висновок у справі № 914/2524/21 від 15 червня 2023 року, що у зв'язку з не реєстрацією контрагентом податкових накладних є наявність складу господарського правопорушення; ані ст. 22 ЦК, ані статті 224, 225 ГК не встановлюють виключного правового зв'язку поняття «збитки» із зобов'язаннями, підставою виникнення яких є правочин; чинне законодавство не забороняє потерпілій стороні вимагати стягнення збитків у вигляді упущеної вигоди (неодержаного прибутку) в деліктних правовідносинах (посилається на висновки, викладені у постановах Великої Палати Верховного Суду від 05.06.2019 у справі № 908/1568/18, від 14.04.2020 у справі № 925/1196/18, об'єднаної палати Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 03.08.2018 у справі № 917/877/17).

Верховний Суд проаналізував положення ст. 22 ЦК України, що особа, якій завдано збитків у результаті порушення її цивільного права, має право на їх відшкодування. Збитками вважаються:

1) втрати, 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).

Тобто, збитки – це об'єктивне зменшення будь-яких майнових благ сторони, що обмежує її інтереси як учасника певних господарських відносин і проявляється у витратах, зроблених кредитором, втраті або пошкодженні майна, а також у не одержаних кредитором доходах, які б він одержав, якби зобов'язання було виконано боржником.

Підставою для відшкодування збитків відповідно до ч. 1 ст. 611 ЦК є порушення зобов'язання. При цьому, хоча обов'язок продавця зареєструвати податкову накладну є обов'язком платника податку у публічно-правових відносинах, а не обов'язком перед покупцем, невиконання цього обов'язку може завдати покупцю збитків. Тому належним способом захисту для покупця може бути звернення до продавця з позовом про відшкодування збитків, завданих порушенням його обов'язку щодо складення та реєстрації належним чиним податкових накладних. Зважаючи на зазначені норми, 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.

У разі відсутності хоча б одного із цих елементів відповідальність у вигляді відшкодування збитків не настає.

Найголовнішим у вирішанні справи про стягнення збитків, заподіяних неналежним складенням та реєстрацією податкових накладних, Суд повинен встановити наявність чи відсутність усіх елементів складу господарського правопорушення. Доведення факту наявності збитків та їх розміру, а також причинно-наслідкового зв'язку між правопорушенням і збитками покладено на Позивача.

Причинний зв'язок як обов'язковий елемент відповідальності за заподіяні збитки полягає в тому, що шкода повинна бути об'єктивним наслідком поведінки завдавача шкоди, отже, доведенню підлягає факт того, що протиправні дії заподіювача є причиною, а збитки є наслідком такої протиправної поведінки. Подібні висновки викладені у постановах Великої Палати Верховного Суду від 05.06.2019 у справі № 908/1568/18, від 14.04.2020 у справі

№ 925/1196/18, від 01.03.2023 у справі № 925/556/21, об'єднаної палати Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 03.08.2018 у справі № 917/877/17.

Законодавець у пунктом 201.10 ст. 201 ПК зазначив, що при здійсненні операцій з постачання товарів / послуг платник податку – продавець товарів / послуг зобов'язаний в установленні терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в ЄРПН та надати покупцю за його вимогою. Податковим кодексом України не передбачає реєстрації податкової накладної в ЄРПН Покупцем послуг. У такому розі з огляду на положення ст. 201 ПК, саме на Постачальника покладено обов'язок скласти та зареєструвати в ЄРПН податкові накладні. Вказаним зумовлено обгрунтоване сподівання контрагента на те, що це зобов'язання буде виконано, оскільки тільки підтверджені зареєстрованими в ЄРПН податковими накладними / розрахунками коригування до таких податкових накладних суми податку можуть бути віднесені до складу податкового кредиту. Подібні висновки містяться у постанові Верховного Суду від 12.03.2019 у справі № 925/17/18.

З огляду на правові висновки Верховного Суду, виникнення права на податковий кредит залежить від реєстрації податкової накладної в ЄРПН, і відсутній механізм, який би дозволяв покупцю включити ПДВ за відповідною операцією до складу податкового кредиту за відсутності зареєстрованої його контрагентом у ЄРПН податкової накладної, якщо контрагент за законом мав її зареєструвати.

Оскільки Постачальник не виконав вимог податкового законодавства, та не зареєстрував податкові накладні, Підприємство було позбавлене права включити суми ПДВ до складу податкового кредиту та, відповідно, скористатися правом на зменшення податкового зобов'язання. Очевидним фактом є прямиий причинно-наслідковий зв'язок між діями Постачальника щодо виконання визначеного законом обов'язку реєстрації податкових накладних та неможливістю включення сум ПДВ до податкового кредиту Підприємства та, відповідно, зменшення податкового зобов'язання на зазначену суму, яка фактично є збитками цієї особи.

Згідно з ч. 2 ст. 1166 ЦК особа, яка завдала шкоди, звільняється від її відшкодування, якщо вона доведе, що шкоди завдано не з її вини. У ч. 1 ст. 614 ЦК зазначено, що 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. Подібні висновки викладено у постановах Верховного Суду від 23.01.2018 у справі № 753/7281/15-ц, від 21.02.2021 у справі № 904/982/19, від 21.07.2021 у справі № 910/12930/18, від 21.09.2021 у справі № 910/1895/20, від 18.10.2022 у справі № 922/3174/21.

Висновок. У подальшому відшкодування шкоди за протиправні рішення та/або бездіяльність податкових органів потребує негайного упорядкування. Сьогодні правозастосування в межах норм Податкового кодексу України та нещодавніх правових висновків Великої Палати Верховного Суду призводить до збитків платника податків та безвідповідальності податкових органів. На законодавчому рівні не передбачено норм щодо деліктної відповідальності органів державної влади та посадових осіб, відмінних від загальних правил деліктної відповідальності. Законодавець невизначеність дозволяє розглядати можливість застосування спеціальних положень, зазначених у Цивільному кодексі України, до порядку відшкодування шкоди в податкових правовідносинах, оскільки наведені статті Цивільного кодексу України змістовно кореспондуються з підходом, закладеним у ПК України щодо доведення вини посадових осіб та органів державної влади.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 15.07.2023).
2. Конституція України від 28.06.1996. URL: <https://www.president.gov.ua/ua/documents/constitution/konstituciya-ukrayini-rozdil-ii> (дата звернення 15.07.2023).
3. Постанова Верховного Суду від 21.09.2021 в справі № 916/978/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review> (дата звернення 10.05.2023).
4. Постанова Верховного Суду від 03.03.2020 у справі № 922/506/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review> (дата звернення 10.05.2023).
5. Постанова Верховного Суду від 15.03.2018 справі № 461/1930/16-ц. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review> (дата звернення 10.05.2023).
6. Постанова Верховного Суду від 01.08.2019 у справі № 922/1899/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review> (дата звернення 10.05.2023).
7. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення 10.05.2023).
8. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 10.05.2023).
9. ВП ВС – про відповідальність у разі блокування податкових накладних. URL: <https://jur-gazeta.com/golovna/vp-vs--pro-vidpovidalnist-u-razi-blokuvannya-podatkovih-nakladnih.html> (дата звернення 10.05.2023).
10. Правовий висновок Великої палати Верховного Суду від 01.03.2023 у справі № 925/556/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/review/109491932> (дата звернення 10.05.2023).