

СОКОЛОВ В. В.,
аспірант кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2021.6.31>

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ЄДИНОГО РЕЄСТРУ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ

Стаття присвячена розгляду окремих практичних аспектів функціонування Єдиного реєстру податкових накладних та реєстрації таких накладних і розрахунків коригування. Визначено місце Єдиного реєстру податкових накладних у системі складників правового механізму податку на додану вартість та його безпосередній зв'язок з платником податків.

Приділено увагу складанню податкової накладної. Проаналізовано місце інституту блокування податкових накладних та визначено такі випадки. Проаналізовано судову практику щодо можливості позбавлення особи податкового кредиту, навіть якщо суб'єктивна оцінка операції свідчить про фіктивність даної операції чи невідповідність її формальним критеріям. З огляду на судову практику визначено умови для отримання податкового кредиту.

Поетапно висвітлено порядок реєстрації податкової накладної та / або розрахунку коригування. Приділено увагу діям та передбаченим санкціям, що можуть накладатися на кожному етапі реєстрації відповідних податкових документів. Висвітлено ознаки безумовної реєстрації, ознаки ризиковості та ознаки позитивності історії платника податку на додану вартість.

У статті розглядається процедура оскарження рішення реєстраційного органу про зупинення податкової накладної, а також першочерговість надання пояснень Державній податковій службі на відповідне рішення. Розглянуто форми пояснень та особливості їх складання для подальшого успішного оскарження відповідного реєстраційного рішення. Визначено переваги та недоліки судової та адміністративної форм оскарження а також форми подання скарг. Виділено практичні аспекти вибору відповідача. Наголошено на важливості такого вибору. Наведено рішення судів щодо належного відповідача. Зокрема, раціональніше вказувати відповідачем головне управління Державної податкової служби, внаслідок чого реалізація права на оскарження рішення органу реєстрації податкових накладних є можливою.

Звернено увагу на проблеми невиконання рішень судів щодо реєстрації податкових накладних та засоби, завдяки яким усуваються підстави невиконання судових рішень.

Ключові слова: податкова накладна, реєстрація податкової накладної, зупинка податкової накладної, оскарження рішень органів реєстрації податкових накладних.

Sokolov V. V. Problematic aspects of the Unified Tax Invoices Register functioning

The article is devoted to the consideration of some practical aspects of the functioning of the Unified Register of Tax Invoices and the registration of such invoices and adjustment calculations. The place of the Unified Register of Tax Invoices in the system of components of the legal mechanism of value added



tax and its direct connection with the taxpayer has been determined. Attention is paid to cases of drawing up a tax invoice. The place of the institute of blocking tax invoices is analyzed and the following cases are identified. Analyzed case law on the possibility of depriving a person of a tax credit, even if the subjective assessment of the transaction indicates the fictitiousness of this or non-compliance with formal criteria, as well as determined based on case law, the conditions for obtaining a tax credit. The procedure for registering a tax invoice and / or calculating an adjustment is covered in stages. Attention is paid to actions and envisaged sanctions that may be imposed at each stage of registration of relevant tax documents. Signs of unconditional registration, signs of risk and signs of positivity of the history of the value added taxpayer are highlighted. The article also considers the procedure for appealing the decision of the registration authority to suspend the tax invoice, as well as the priority of providing explanations to the State Tax Service on the decision. The forms of explanations and the peculiarity of their preparation for further successful appeal of the relevant decision of the relevant registration decision are considered. The advantages and disadvantages of the judicial and administrative form of appeal as well as the form of filing complaints are identified. The practical aspects of the defendant's choice and the importance of this choice are highlighted. The opinions of the courts on the proper defendant are given, which means that it is more rational to indicate the defendant's main department of the State Tax Service, as a result, the exercise of the right to appeal the decision of the tax invoice registration authority is possible. Attention is drawn to the problems of non-enforcement of court decisions on the registration of tax invoices and the means by which the grounds for non-enforcement of court decisions are eliminated.

Key words: *tax invoice, registration of a tax invoice, suspension of a tax invoice, appeal against decisions of tax invoice registration authorities.*

Вступ. Діяльність держави у кожній сфері правовідносин потребує належного правового регулювання та регулярного фінансування. Серед джерел фінансування головне місце посідає сплата податків, серед яких податок на додану вартість зумовлює стабільне та належне поповнення державного бюджету, проте під час сплати такого податку на практиці можуть виникати різні проблеми, метою вирішення яких є наша стаття. Розуміючи переваги зазначеного податку у поповненні державного бюджету серед інших податків та інших способів надходження коштів до державного бюджету, зазначимо, що вирішення проблемних ситуацій у цьому контексті є досить актуальним питанням сьогодення.

Постановка проблеми. Складнощі стосуються окремих практичних аспектів процедури реєстрації податкових накладних. Необхідне їх вирішення задля забезпечення платника податку на додану вартість правом на податковий кредит.

Результати дослідження. Створення Єдиного реєстру податкових накладних було передбачене ще Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних» від 29 грудня 2010 року № 1246. До реєстру вноситься інформація про податкові накладні та / або розрахунки коригування, які прийняті до реєстру та підлягають реєстрації, реєстрація яких зупинена, а також щодо яких у встановленому порядку прийняте рішення про реєстрацію або відмову у реєстрації [1]. Єдиний реєстр податкових накладних посідає значне місце у системі правового механізму податку на додану вартість через його безпосередній зв'язок з платником податків. Такий зв'язок демонструє п. 201 ст. 10 Податкового кодексу України, відповідно до якого під час здійснення операцій з постачання товарів та послуг платник податку – продавець товарів та послуг – зобов'язаний в установлений термін скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати її покупцю за вимогою [2]. З даного твердження можна зробити висновок, що у разі нездійснення реєстрації податкової накладної постачальником покупець втрачає можливість на отримання податкового кредиту. Як



додаткова гарантія реєстрації податкових накладних законодавством передбачений строк для їх подачі та реєстрації. Для податкових документів, операції за якими були здійснені у першій половині місяця, встановлений строк подачі до кінця поточного місяця, а для тих накладних та розрахунків коригувань, що мали місце у другій половині місяця, – до 15 числа наступного місяця. Звісно, за прострочення строку і неподання відповідних документів законодавством передбачена відповідальність у вигляді штрафу, що зумовлює на практиці велику кількість проблем.

Податкова накладна складається кожного разу за наявності факту постачання товарів, навіть у разі часткового постачання. Крім того, вона також складається на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата надання послуг, товарів чи виконання робіт. Відомості у такій податковій накладній мають відповідати первинним документам відповідної операції. Особливість становить те, що, коли виконання робіт, надання послуг, товарів у межах одного договору відбулось протягом декількох календарних днів, податкову накладну слід скласти одноразово на весь обсяг робіт, послуг, товарів [3].

У 2017 року в Україні був впроваджений інститут блокування податкових накладних у разі, якщо операція не відповідає критеріям, що закріплені у відповідних нормативних актах. Ідеться про критерії ризиковості операції, позитивну податкову історію, критерії ризиковості платника та ознаки безумовності реєстрації. Зокрема, виникає питання щодо достатності реєстрації податкової накладної для отримання податкового кредиту. Відповідаючи на це питання, слід звернутися до Податкового кодексу, в абзаці 2 ст. 201.10 якого передбачається, що податкова накладна, що зареєстрована після впровадження у законодавство інституту блокування податкових накладних, слугує достатньою та самостійною підставою для нарахування податкового кредиту, тобто не потребує жодного іншого документального підтвердження. У такому разі після реєстрації податкової накладної неможливо позбавити особу податкового кредиту, навіть якщо суб'єктивна оцінка операції свідчить про фіктивність операції чи невідповідність її формальним критеріям. Такого висновку дійшов Восьмий апеляційний адміністративний суд [4]. На жаль, іноді на практиці виникають протилежні ситуації. Наприклад, у Постанові П'ятого апеляційного адміністративного суду [5] судді дійшли висновку, що зазначене положення Податкового кодексу регламентує процес нарахування сум податкового кредиту на підставі податкових накладних та розрахунків коригувань та не стосується обов'язку підтвердження правомірності та обґрунтованості сформованого податкового кредиту документами первинного обліку під час податкових перевірок. Тобто у такому разі реєстрація податкової накладної свідчить про виникнення права на податковий кредит з податку на додану вартість, а подальшим підтвердженням права на податковий кредит слугує реальність господарської діяльності.

Такого ж висновку доходить Верховний Суд у Постанові від 16.06.2020 р., де він зазначає, що факт реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних не є єдиною та достатньою підставою, яка надає право платнику податку на додану вартість на віднесення сум сплаченого податку на додану вартість до податкового кредиту [6]. У зазначеному рішенні позиція Верховного Суду зводиться до того, що лише достовірний в значенні такого, що має правдиву інформацію, документ породжує виникнення юридичних наслідків. Якщо податкова накладна була бездоганно складена з дотриманням всіх реквізитів та заповнена відповідно до рекомендацій Державної податкової служби України, проте зміст документа не відповідає обсягам чи типу фактично виконаних операцій, то такий документ не буде породжувати правових наслідків, передбачених Податковим кодексом України. Отже, можна дійти висновку про наявність декількох обов'язкових умов для отримання податкового кредиту. Перелічимо такі умови: необхідність дотримання форми під час складання податкової накладної, відповідність змісту фактичним обсягам та типу виконаної операції, факт реєстрації податкової накладної. Однак такий спосіб тлумачення є досить логічним, що дозволяє зменшити кількість маніпуляцій з податками. Крім того, якби єдиною умовою достовірності для отримання податкового кредиту була реєстрація податкової накладної чи розрахунку коригування, то формулювання відповідної статті Податкового



кодексу України можна було б спростити. Зменшення значення фактичних обставин операцій для отримання податкового кредиту здійснило б вплив на правову природу податку на додану вартість, оскільки лише факт реєстрації пов'язувався б з отриманням податкового кредиту та виникнення податкових зобов'язань, що становило б уже інший податок. Слід також зазначити, що така прогалина у податковому законодавстві була б занадто легковажною з боку законодавця, щоб її допустити, тому тлумачення судами даної норми є досить логічним і обґрунтованим.

Слід зауважити, що порядок реєстрації та перевірки податкової накладної та / або розрахунку коригування є досить складним та включає в себе низку етапів. Особливістю становить те, що перевірка відбувається послідовно, тобто у разі невідповідності одній сукупності вимог до кола наступних вимог податкова накладна чи розрахунок коригування не допускається.

Першим є підготовчий етап, на якому відбувається перевірка на правильність складання податкової накладної чи розрахунку коригування. Сюди включається перевірка достатності реєстраційного ліміту, відповідності всіх обов'язкових реквізитів, наявності реєстрації відповідної особи як платника податку на додану вартість, використання передбаченого формату електронного підпису та дійсності кваліфікованого електронного підпису. У разі невідповідності зазначеним критеріям відбувається неприйняття податкової накладної чи розрахунку коригування. Про факт зупинення, неприйняття чи блокування податкових документів у Єдиному реєстрі податкових накладних можна дізнатись з квитанції, яка буде автоматично надіслана продавцю та покупцю протягом операційного дня з зазначенням невідповідності критеріїв.

Наступний етап реєстрації податкових документів становить перевірка на ознаки безумовної реєстрації, що містяться у п. 3 Порядку зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування [7]. Якщо відповідний податковий документ відповідає хоча б одній з ознак безумовної реєстрації, то він буде зареєстрований без перевірки відповідності критеріям ризиковості платника податку та перевірки позитивної податкової історії платника податку. Визначаючи ознаки безумовної реєстрації, можна виділити такі: 1) податкова накладна не підлягає виданню отримувачу або виконується операція, яка звільнена від оподаткування; 2) обсяги постачання, що передбачені законодавством, є невеликими, а зв'язок керівника з іншими юридичними особами є мінімальним; 3) належне податкове навантаження і розмір зростання суми податку на додану вартість є незначними; 4) набір послуг / товарів / робіт для діяльності платника податку є усталеним.

Якщо ж особа не відповідає вимогам безумовної реєстрації, відбувається перевірка платника податку на ризиковість. Прикладом ситуацій з наявними ознаками ризику може бути придбання товарів чи послуг у платників податку, що до моменту виконання операції потрапили до групи ризикових. Складність виникає під час спроби встановити факт наявності контрагента у групі ризикових, адже ці дані становлять інформацію для службового користування. У разі подання платником податків інформації про продаж товарів, які не були куплені, реєстрація податкової накладної / розрахунку коригування також буде зупинена. На практиці така ситуація вирішується поданням пояснень, що демонструють відповідність усіх операцій. Цей етап перевірки також забезпечує нівелювання механізмів з транспортування податкового кредиту між суб'єктами податкових відносин, тому суб'єктам податкових правовідносин не вдається оптимізувати податковий кредит у своїх інтересах (Наказ ДФС від 28.07.2015 р. № 543). У разі блокування податкових документів необхідно буде подавати пояснення та доводити дійсність господарської операції.

Іншим етапом реєстрації податкових документів є перевірка позитивності історії платника податку на додану вартість. Критерії даної перевірки становлять обсяг постачання товарів / послуг / робіт одного типу, залишкову вартість основних засобів, користування або ж володіння значними земельними ділянками, сплату певних розмірів єдиного соціального внеску, податкове навантаження (сума сплачених податків більша, ніж передбачений законодавством рівень). Результати даної операції є специфічними, адже у разі наявності



позитивної історії у платника податку податкові накладні / розрахунки коригування будуть вважатися зареєстрованими навіть у разі, якщо вони не відповідають критеріям наступної перевірки. Відслідкувати історію та її позитивність можна в особистому електронному кабінеті Єдиного реєстру податкових накладних. Якщо податкова накладна не відповідає вимогам, встановленим на третьому етапі перевірки, відбувається наступний і останній етап перевірки за критерієм ризиковості здійснення операції.

Останній етап перевірки податкових накладних встановлює відповідність таким ознакам: 1) невідповідність обсягів постачання товарів / послуг / робіт обсягам їх придбання; 2) відсутність у платника податку відповідних дозволів, ліцензій щодо виробництва, імпорту, експорту, оптової торгівлі підакцизними товарами, здійснення операцій, які не відображені у податковій накладній; 3) відсутність у Реєстрі платників акцизного податку інформації щодо реалізації суб'єктом господарювання пального, який реалізує пальне відповідно до Податкового кодексу України; 4) відсутність розрахунку коригування в таблиці даних у випадку, якщо вони змінюють номенклатуру товарів / послуг; 5) суми в податковій накладній перевищують різницю між обсягом придбання та обсягом постачання товарів / послуг; 6) розрахунок коригування на неплатника податку на додану вартість був надісланий після 14 календарних днів з дня реєстрації податкової накладної. Якщо хоча б один критерій наявний, то податкова накладна зупиняється, а квитанція про зупинення реєстрації надсилається постачальнику та покупцю. Отже, за результатами всіх перевірок Державна податкова служба може винести такі рішення: прийняти до реєстрації податкову накладну та / або розрахунок коригування, зупинити реєстрацію, не прийняти документи до реєстрації.

У разі зупинення реєстрації податкової накладної існує декілька варіантів оскарження відповідного рішення. Зокрема, можливе надання пояснень Державній податковій службі щодо рішення про зупинення реєстрації податкової накладної. Пояснення слід подавати на розгляд до комісії регіонального рівня. Документи, що слід подавати для розблокування податкової накладної / розрахунку коригування можна класифікувати за типами операцій, що відбуваються за ними: 1) документи, в яких міститься інформація щодо постачання товарів, послуг, робіт, за результатом якого була складена податкова накладна; 2) документи, що пов'язані з придбанням товарів, послуг чи робіт, щодо яких була складена податкова накладна. Тобто в цьому випадку для прийняття рішення про розблокування податкових документів необхідно повністю розкрити всі елементи операції, яку було заблоковано.

Пояснення можуть бути сформовані у короткій та детальній формах. Коротка форма вимагає зазначення обґрунтування здійснення операції з додачею відповідних документів, а в детальній формі зазначається діяльність підприємства або ж фізичної особи-підприємця, де здійснюється господарська діяльність, хронологічне викладення інформації щодо операції з моменту укладення договору контрагентом до моменту блокування податкових документів. Пояснення подаються в електронній формі. Особливістю є те, що якщо було заблоковано декілька податкових накладних / розрахунків коригування, то пояснення щодо них можуть бути подані одночасно у випадку, якщо квитанції були сформовані на одного платника податку на додану вартість за одним договором або ж за умови здійснення послідовних однотипних операцій.

Після цього етапу оскарження, якщо пояснення не були прийняті Державною податковою службою України, у платника податку з'являється право такого вибору оскарження: оскаржити рішення про відмову реєстрації у порядку адміністративного оскарження до комісії центрального рівня Податкової служби України або використати право на судовий порядок оскарження. Слід звернути увагу, що у разі першочергового використання судового оскарження платник податку втрачає право на адміністративне оскарження, тому більшість платників податку спочатку використовує адміністративний порядок. Крім того, зазначений спосіб є більш економічно доцільним та швидким, ніж судовий. Скарга на рішення про відмову подається в електронній формі з обов'язковим детальним описом інформації та копіями документів, що підтверджують відповідну операцію. Крім того, рішення про відмову



має бути обґрунтованим, тобто у рішенні зазначається, з яких підстав було відмовлено у реєстрації, тому слід звернути увагу на зазначену аргументацію. Надалі процедура адміністративного рішення залишається аналогічною процедурі подачі пояснень.

Якщо ж комісія центрального рівня не скасує рішення про відмову у реєстрації, єдиним способом зареєструвати податкову накладну та/або розрахунок коригування буде використання судового способу оскарження рішення. На практиці виникають труднощі з вибором належного відповідача. Деякі суди визнають належним відповідачем Головне управління Державної податкової служби, аргументуючи це тим, що у законі був встановлений відповідач як юридична особа або ж державний орган, що має обов'язкові реквізити юридичної особи, а центральна та регіональні комісії не є ані державними органами, ані юридичними особами, внаслідок чого вони не можуть бути відповідачами [8]. Іноді суди дотримуються іншої позиції, зазначаючи, що центральна та регіональні комісії є самостійними суб'єктами владних повноважень, що мають виключні повноваження у сфері реєстрації, відмови в реєстрації податкових накладних та розрахунків коригувань, тому комісії всіх рівнів є суб'єктами владних повноважень [9].

Що стосується питання суб'єкта, який має здійснити реєстрацію після процедури судового оскарження, то рішення судів також різняться. Верховний Суд України зазначив, що у законодавстві не передбачені норми, які б визначали уповноважений орган на виконання судового рішення з реєстрації накладної та / або розрахунку коригування, тобто реєстрацію податкових документів можуть зробити як регіональні комісії, так і центральна комісія [10]. З огляду на це можна дійти висновку, що визнання Головного управління Державної податкової служби України відповідачем у справі є правомірним. У судовій практиці можна також зустріти і протилежну думку. Зокрема, Другий апеляційний суд у постанові зазначив, що суд першої інстанції зробив помилку, коли зобов'язав Головне управління Державної податкової служби здійснити реєстрацію податкової накладної, адже даний орган не правомочний здійснювати реєстрацію податкових документів, а відповідно до законодавства таку реєстрацію здійснюють центральна та регіональні комісії [11]. Можна зробити висновок, що раціонально визнати належним позивачем Головне управління Державної податкової служби України або ж саму Державну податкову службу України з зазначенням у позовній заяві відповідної постанови Верховного Суду України.

На жаль, на практиці склалася така ситуація, в якій досить багато судових рішень щодо реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування не виконувалось, хоча відповідно до законодавства податкові документи мають бути зареєстровані у день набрання законної сили судовим рішенням. Статистика невиконаних судових рішень є публічно доступною. У першій половині 2021 року вона налічувала від 3 до 5,8 тисяч справ, у яких рішення вже набрали законної сили, проте не були виконані. Аналізуючи скарги, що були подані до Державної виконавчої служби України, можна дійти висновку, що невиконання судових рішень переважно було пов'язане з: 1) наявністю помилок у тексті резолютивної частини судового рішення та відсутністю у зазначеній частині судового рішення прямої вказівки на зобов'язання відповідних органів зареєструвати податкову накладну чи розрахунок коригування; 2) неналежним відповідачем у справі; 3) спробою подати апеляційну скаргу на рішення місцевого суду з простроченням строку на апеляційне оскарження. Як можна побачити, всі зазначені причини невиконання судового рішення можна вирішити шляхом комунікації між Державною податковою службою України та платниками податків.

Висновки. Підсумовуючи, можна дійти висновку, що функціонування Єдиного реєстру податкових накладних у сфері оподаткування є досить передовим, проте на практиці виникає багато окремих проблем щодо реєстрації податкових накладних та / або розрахунків коригування. Слід також зазначити, що будь-які зупинки реєстрації податкових документів мають індивідуальний характер, а вирішення таких зупинок досягається шляхом комунікації з Державною податковою службою України. Окрім цього, під час оскарження податкової накладної обов'язково необхідно звертати увагу на належного суб'єкта оскар-



ження та використовувати судову практику як зразок формування позовних вимог та їх обґрунтування. Крім того, навіть у разі успішного оскарження рішення про відмову у реєстрації податкової накладної чи розрахунку коригування необхідно слідкувати за виконанням судового рішення.

Список використаних джерел:

1. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1246 / Кабінет Міністрів України. *Офіційний вісник України*. 2011. № 1. Ст. 106.
2. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / *Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–17. Ст. 112.
3. Індивідуальна податкова консультація ДФС від 2 липня 2021 р. № 2622/ПК/03-20-18-03-06. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/pk2586> (дата звернення: 1.10.2021).
4. Постанова Восьмого апеляційного адміністративного суду від 31 серпня 2021 р. у справі № 500/1126/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/99311241> (дата звернення: 3.09.2021).
5. Постанова П'ятого апеляційного адміністративного суду від 5 серпня 2020 р. у справі № 400/3171/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90950191> (дата звернення: 4.09.2021).
6. Постанова Верховного Суду України від 16 червня 2020 р. у справі № 400/987/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89868918> (дата звернення: 5.09.2021).
7. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165 / Кабінет Міністрів України. *Офіційний вісник України*. № 10. Ст. 52.
8. Ухвала Шостого апеляційного адміністративного суду від 12 жовтня 2018 р. у справі № 826/10798/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77106528> (дата звернення: 7.10.2021).
9. Постанова Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 25 вересня 2018 р. у справі № 804/3730/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76692991> (дата звернення: 9.10.2021).
10. Постанова Верховного Суду України від 23 жовтня 2018 р. у справі № 822/1817/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77361051> (дата звернення: 10.10.2021).
11. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 27 березня 2019 р. у справі № 2040/6639/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80759844> (дата звернення: 11.10.2021).
12. Чуприна Л.М., Мінчук Д.Л. Проблемні аспекти захисту платника податку у випадку зупинення та відмови в реєстрації податкової накладної. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 3 (28). С. 129–133.

