

УДК 336.22:347.9

DOI <https://doi.org/10.32782/chern.v6.2024.13>**Т. А. Латковська**

доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри конституційного, адміністративного
та фінансового права
Чернівецького навчально-наукового юридичного інституту
Національного університету «Одеська юридична академія»
orcid.org/0000-0003-3159-5994

В. С. Веселий

доктор філософії, помічник судді
Чернівецького окружного адміністративного суду
orcid.org/0000-0002-0315-641X

ЗУПИНЕННЯ РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ: ПІДСТАВИ ЗАСТОСУВАННЯ, СУДОВА ПРАКТИКА

Ведення бізнесу в Україні в умовах воєнного стану є важливим й водночас болючим питанням. З перших днів повномасштабної війни росії проти України вирішуються питання про необхідність наповнення бюджету за рахунок введення нових обов'язкових податкових платежів, збільшення ставок податків, зменшення податкових пільг, посилення контролю за виконанням податкових обов'язків тощо. З метою забезпечення функціонування економіки та наповнення доходної частини бюджету запропоновано прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану». Збільшення податкового навантаження викликало у представників не тільки бізнесу суспільний резонанс. Сьогодні важливіми постають завдання посилення боротьби з ухиленням від сплати податків, які враховують вимоги Директиви ЄС про боротьбу з ухиленням від сплати податків; проведення важливих реформ податкової політики і, в першу чергу, податкового та митного адміністрування.

Численні зміни в законодавстві та коливання в судовій практиці створюють неоднозначність і виклики для бізнесу. Окреслюючи перспективи для бізнесу, проаналізуємо правову природу та особливості процедури реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, а також зупинення реєстрації податкових накладних за умови віднесення платника податків до категорії ризикових, адже питання реєстрації податкових накладних набуває особливої актуальності. Важливість цього питання полягає не лише у виконанні податкових зобов'язань, але й у забезпеченні прав підприємців. Вона гарантує прозорість податкових операцій і сприяє контролю за сплатою податків, разом із тим реєстрація податкових накладних впливає на фінансову стабільність підприємств.

Ключові слова: податкове законодавство, господарські операції, платник податків, сплата податків, податкові накладні, критерії ризиковості, податковий контроль, контролюючий орган.

Latkovska T. A., Veselyi V. S. SUSPENSION OF TAX BILLING REGISTRATION: GROUNDS FOR APPLICATION, COURT PRACTICE

Doing business in Ukraine under martial law is an important and at the same time painful issue. From the first days of Russia's full-scale war against Ukraine, issues of the need to replenish the budget by introducing new mandatory tax payments, increasing tax rates, reducing tax benefits, strengthening control over the fulfilment of tax obligations, etc. have been addressed. In order to ensure the functioning of the economy and replenish the revenue part of the budget, it is proposed to adopt the Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine Regarding the Features of Taxation during the Period of Martial Law". The increase in the tax burden has caused a public outcry, not only among business representatives. Today, the tasks of strengthening the fight against tax evasion, which take into account the requirements of the EU Directive on Combating Tax Evasion; carrying out important reforms of tax policy and, foremost, tax and customs administration, are becoming important. Numerous changes in legislation and fluctuations in judicial practice create ambiguity and challenges for business. Outlining the prospects for business, we will analyse the legal nature and features of the procedure for registering tax invoices in the Unified Register of Tax Invoices, as well as the suspension of registration of tax invoices if the taxpayer is classified as risky, because the issue of registering tax invoices is becoming particularly relevant. The importance of this issue lies not only in fulfilling tax obligations, but also in ensuring the rights of entrepreneurs. It guarantees the transparency of tax transactions and contributes to control over tax payments, at the same time, the registration of tax invoices affects the financial stability of enterprises.

Key words: tax legislation, business transactions, taxpayer, tax payment, tax invoices, risk criteria, tax control, regulatory authority.

Загальновідомо, що Конституцією України (стаття 67) визначено обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1].

Відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, у тому числі подат-

ку на прибуток та податку на додану вартість, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства, врегульовані Податковим кодексом України (далі – ПК України).

За правилами пункту 201.1 статті 201 ПК України на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін.

Згідно пункту 201.10 статті 201 ПК України при здійсненні 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 відносяться до податкового кредиту. Податкова накладна та/або розрахунок коригування до неї, складені та зареєстровані після 1 липня 2017 року в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг достатньою підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту, та не потребує будь-якого іншого додаткового підтвердження.

Як зазначено у пункті 201.16 статті 201 ПК України, реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних може бути зупинена в порядку та на підставах, визначених Кабінетом Міністрів України [2].

Кабінетом Міністрів України прийнято постанову від 11.12.2019 року № 1165 (набула чинності з 01.02.2020 року), якою затверджено Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; Порядок розгляду скарги щодо рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

У відповідності до пункту 6 Порядку № 1165 у разі коли за результатами автоматизованого моніторингу платник податку, яким складено податкову накладну/розрахунок коригування,

відповідає хоча б одному критерію ризиковості платника податку, реєстрація таких податкової накладної/розрахунку коригування зупиняється.

Згідно з пунктом 7 Порядку № 1165 у разі коли за результатами автоматизованого моніторингу податкової накладної/розрахунку коригування встановлено, що відображена в них операція відповідає хоча б одному критерію ризиковості здійснення операції, крім податкової накладної/розрахунку коригування, складених платником податку, який відповідає хоча б одному показнику, за яким визначається позитивна податкова історія, реєстрація таких податкової накладної/розрахунку коригування зупиняється [3].

Таким чином, підставами для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування є відповідність: 1) платника податку критеріям ризиковості платника податку; 2) податкової накладної/розрахунку коригування критеріям ризиковості здійснення операції.

Додатком 1 до Порядку № 1165 визначено такі критерії ризиковості платника податку:

1. Платника податку на додану вартість (далі – платник податку) зареєстровано (перереєстровано) на підставі недійсних (втрачених, загублених) та підроблених документів згідно з інформацією, наявною в контролюючих органах.

2. Платника податку зареєстровано (перереєстровано) в органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління неіснуючим, померлим, безвісти зниклим особам згідно з інформацією, наявною в контролюючих органах.

3. Платника податку зареєстровано (перереєстровано) в органах державної реєстрації фізичними особами, що не мали наміру провадити фінансово-господарської діяльності або здійснювати повноваження, згідно з інформацією, наданою такими особами.

4. Платника податку зареєстровано (перереєстровано) та ним проваджено фінансово-господарську діяльність без відома і згоди його засновників і призначених у законному порядку керівників згідно з інформацією, наданою такими засновниками та/або керівниками.

5. Платник податку – юридична особа не має відкритих рахунків у банку/небанківського надавача платіжних послуг, крім рахунків у Казначействі (крім бюджетних установ).

6. Платником податку не подано контролюючому органу податкової звітності з податку на додану вартість за два останніх звітних (податкових) періоди всупереч нормам підпункту 16.1.3 пункту 16.1 статті 16 та абзацу першого пункту 49.2 і пункту 49.18 статті 49 Податкового кодексу України, з урахуванням вимог підпункту 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

7. Платником податку на прибуток підприємств не подано контролюючому органу фінансової звітності за останній звітний період всупереч нормам підпункту 16.1.3 пункту 16.1 статті 16 та пункту 46.2 статті 46 Кодексу, з урахуванням вимог підпункту 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

8. У контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації податковій накладній/розрахунку коригування.

Згідно пункту 2 Порядку № 1165 під ризиком порушення норм податкового законодавства розуміється ймовірність складання та надання податкової накладної/розрахунку коригування для реєстрації в Реєстрі з порушенням норм підпункту «а»/«б» пункту 185.1 статті 185, підпункту «а»/«б» пункту 187.1 статті 187, абзацу першого пунктів 201.1, 201.7, 201.10 статті 201 ПК України за наявності об'єктивних ознак неможливості здійснення операції з постачання товарів/послуг, дані про яку зазначено у такій податковій накладній/розрахунку коригування та/або ймовірності уникнення платником податку на додану вартість виконання свого податкового обов'язку [3].

Проаналізувавши положення Порядку № 1165 можна узагальнити, що коли податкові накладні/розрахунки коригування відправляються на реєстрацію, вони проходять автоматизований моніторинг критеріїв оцінки ризиків відповідно до Постанови № 1165, що складається з наступних етапів:

- відповідність ознакам безумовної реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування;
- перевірка критеріїв ризиковості платника;
- перевірка платника на наявність позитивної податкової історії;
- перевірка ризиковості здійснення господарських операцій.

У свою чергу, судова практика у такій категорії справ має певну послідовність у тому, що за своєю правовою природою рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку є рішенням суб'єкта владних повноважень, яке прийняте на виконання владних управлінських функцій та стосується прав або інтересів платника податків. Таке рішення створює правові наслідки у вигляді зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригувань, поданих платником податків. При цьому зупинення реєстрації податкової накладної, покладає на платника податків додатковий обов'язок у вигляді надання пояснень та документів, а також завдає шкоди його діловій репутації, оскільки внаслідок

наведеного контрагенти такого платника податків не мають можливості сформулювати податковий кредит за податковою накладною, реєстрація якої зупинена, що у подальшому несе ризики припинення господарських відносин між таким платником податків та його контрагентами [4].

Тобто, наслідки прийняття рішення про зупинення реєстрації, а у подальшому і про відмову у реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування може призвести до певних наслідків для платника, зокрема таких:

- неможливість зменшити контрагентами суму податкового зобов'язання на суму кредиту по заблокованим накладним;
- подальшу зупинку реєстрації вхідних та вихідних податкових накладних;
- провокування податкових перевірок.

Натомість, жорстка політика держави у цьому питанні обумовлена бажанням мінімізувати перехід приватного сектору у тінь та "оптимізацію" податкового навантаження, що є вкрай актуальним в умовах триваючого воєнного стану.

Поряд з цим, варто відмітити, що отримавши інформацію про включення до переліку ризикових, платник має право звернутись до Комісії контролюючого органу регіонального рівня з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, що винесла рішення, із вимогою про виключення з переліку ризикових, вказавши на обставини та надавши докази, що свідчитимуть про необґрунтованість рішення. Подання заяви та документів для виключення платника з переліку ризикових, є необхідним етапом, оскільки відмова від застосування цієї процедури або формальний підхід до надання документів і пояснень може вплинути на успішність судового оскарження, а суд не побачить підстав для скасування рішення комісії про включення компанії до ризикових.

Судами при розгляді цієї категорії справ наголошено, що у разі здійснення реальної господарської операції, відповідність критеріям ризиковості має бути спростовано платником податків шляхом подання на вимогу податкового органу переліку документів, необхідних для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, і лише ненадання платником податку письмових пояснень стосовно підтвердження інформації, зазначеної у податковій накладній/розрахунку коригування або ненадання платником податку копій документів відповідно до вимог Порядку або надання платником податку копій документів, які складені з порушенням законодавства є підставами для прийняття комісіями контролюючих органів рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування [5].

Водночас, подання податковому органу договорів та інших документів, що підтверджують вчинення інших операцій, аніж зазначених в податковій накладній є підставою для відмови в реєстрації такої накладної [6].

Тобто, за умови коли податкова накладна зупинена, платник податку має проявити пильність, як щодо строку подання пояснень та первинних документів, так і щодо визначення переліку необхідних первинних документів, які стосуються конкретної господарської операції.

Пояснення для розблокування податкової накладної мають обов'язково містити наступну інформацію та документи, що її підтверджують:

1. Загальний опис діяльності підприємства, його КВЕД, реєстраційні дані тощо;

2. Інформація по конкретній господарській операції, по якій сформовано податкову накладну, яка включає опис відносин з контрагентом та саму хронологію подій, які стали передумовою складення податкової накладної;

3. Матеріально-технічна база платника і кадрове забезпечення для дійсної можливості здійснення господарської операції.

З іншого боку, можливість надання платником податків вичерпного переліку документів на підтвердження правомірності формування та подання податкової накладної прямо залежить від зазначення у квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної чіткого переліку документів [7].

Верховний Суд також зауважив на тому, що предметом доказування при вирішенні вимог про зобов'язання податкового органу зареєструвати податкову накладну (у разі скасування рішення Комісії про відмову в реєстрації податкової накладної) мають бути встановленими обставини достатності документів для її реєстрації [8].

У контексті спірних правовідносин щодо реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування, Верховний Суд неодноразово, зокрема у постановках від 12 листопада 2019 року у справі № 816/2183/18, від 18 лютого 2020 року у справі № 360/1776/19, від 27 квітня 2020 року у справі № 360/1050/19, від 18 червня 2020 року у справі № 824/245/19-а, від 11 квітня 2024 року у справі № 500/4244/22 наголошував на тому, що здійснення моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків є превентивним заходом, спрямованим на убезпечення від безпідставного формування податкового кредиту за операціями, що не підтверджені первинними документами або підтверджені платником податку копіями документів, які складені з порушенням законодавства. Здійснення моніторингу не повинно підміняти за своїм змістом проведення податкових перевірок як способу реалізації владних управлінських функ-

цій податкового органу. Приймаючи рішення про реєстрацію податкової накладної, контролюючий орган не повинен здійснювати повний аналіз господарської операції позивача на предмет їх реальності. Змістовна оцінка господарської операції може бути проведена лише за результатом здійснення податкової перевірки, підстави та порядок проведення якої визначено нормами Податкового кодексу України. У свою чергу, при реєстрації податкової накладної фактично проводиться моніторинг операції чи платника податків лише за зовнішніми (формальними) критеріями [9].

При цьому, Верховний Суд також наголосив, що при оцінці правомірності рішення про відповідність або невідповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості необхідно досліджувати й надавати оцінку змісту та порядку прийняття оскаржуваного рішення, повноваженням комісії контролюючого органу, змісту протоколу її засідання та наданих податковим органом документів [10].

Варто звернути увагу на ситуації, коли має місце факт помилкової реєстрації платником податків податкової накладної та/або розрахунку коригування, то у такому випадку виправлення самостійно виявленої помилки не може бути підставою для автоматичного застосування штрафних санкцій за порушення граничних строків реєстрації [11].

З урахуванням зазначеного, можна зробити висновок, що контролюючий орган, виконуючи повноваження щодо моніторингу податкових накладних, має аналізувати первинні документи у взаємозв'язку з відомостями податкової накладної та іншими джерелами (державними реєстрами, електронними документами) лише за зовнішніми (формальними, очевидними) критеріями

Зрозумілим є те, що без реєстрації податкова накладна не дійсна, а у покупця немає податкового кредиту. Відтак, суворе дотримання законодавства щодо реєстрації податкових накладних, як і розрахунків коригування до них, є запорукою успішної підприємницької діяльності, метою якої є отримання прибутку. З іншого боку, здійснення ризикових господарських операцій з метою формування ймовірно фіктивного податкового кредиту матиме наслідком віднесення платника податків, або ж здійснених операцій, до числа ризикових.

Відповідно, задля уникнення ситуації віднесення платника до ризикових та подальшого зупинення реєстрації податкових накладних доцільним є дотримання таких аспектів у господарській діяльності: уникати взаємовідносин із ризиковими контрагентами (як покупцями, так і постачальниками); забезпечувати господарську діяльність трудовими ресурсами в достатній кількості; підтримувати середній рівень заробітних плат залежно від галузі/регіону; документувати

господарських операції належними первинними документами; подавати обов'язкову податкову звітність у визначені законодавством строки.

Література

1. Конституція України. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30 Ст. 141. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
3. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 № 1165. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>.
4. Рішення Чернівецького окружного адміністративного суду від 03 жовтня 2024 року у справі № 600/7306/23-а. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/122064883#>.
5. Рішення Чернівецького окружного адміністративного суду від 03 жовтня 2024 року у справі № 600/471/23-а. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118305683>.
6. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 28 листопада 2023 року у справі № 240/12027/21. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115248166>.
7. Постанова Верховного Суду від 27 квітня 2023 року у справі № 460/8040/20. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110502423>.
8. Постанова Верховного Суду від 21 лютого 2023 року у справі № 2240/3271/18. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109138573>.
9. Постанова Верховного Суду від 11 квітня 2024 року у справі № 500/4244/22. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118305683>.
10. Постанова Верховного Суду від 05 січня 2021 року у справі № 640/11321/20. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94022453>.
11. Постанова Верховного Суду від 31 серпня 2020 року у справі № 804/5062/16. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91252518>.