

УДК 351.741:343.1

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2024.4.22>

КУЗЬ Т.В.

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ПРОЦЕДУРИ РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ

PROBLEM ASPECTS OF THE TAX INVOICE REGISTRATION PROCEDURE

У статті розкрито питання процедури реєстрації податкових накладних, а також передумов та наслідків введення механізму зупинки реєстрації податкових накладних. З'ясовано, що для покупця така податкова накладна є підставою для нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту. 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, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних. Відсутність факту реєстрації продавцем товарів (послуг) податкової накладної в ЄРПН не дає права покупцю на включення сум ПДВ до такого податкового кредиту, а також зобов'язує продавця включити суму податку на додану вартість, яка вказана в податковій накладній, до суми всіх податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

Автором проаналізовано механізми позасудового вирішення питань щодо зупинення реєстрації податкових накладних, а також Практику Верховного Суду щодо правомірності складення та реєстрації податкової накладної.

Зупинення реєстрації податкової накладної є проміжним етапом процедури її реєстрації, проте якщо платником податку не буде подано необхідних документів і пояснень, то це є передумовою для відмови в реєстрації податкової накладної. Недотримання принципу правової визначеності під час зупинення реєстрації податкової накладної призводить до необізнаності платника податків щодо надання необхідного обсягу документів.

За результатом проведеного дослідження автор приходить до висновку, що рішення податкових органів повинні відповідати загальним вимогам, що ставляться до індивідуальних адміністративних актів та обов'язково мають містити перелік документів, які слід подавати платником податків у відповідній ситуації.

Автором пропонується, що у квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної має бути вказано вичерпний перелік документів та пояснень, які слід надати платнику податку для реєстрації податкової накладної.

Ключові слова: податок на додану вартість, податкова накладна, податковий кредит, податкове зобов'язання, реєстрація податкової накладної, зупинка реєстрації податкової накладної.

The article discusses the procedure for registering tax invoices, as well as the prerequisites and consequences of the introduction of the mechanism for stopping the registration of tax invoices. It was found that for the buyer, such a tax invoice is the basis for calculating the tax amounts that belong to the tax credit. On the date of occurrence of tax obligations, the taxpayer is obliged to draw up a tax invoice in electronic form, subject to the condition of registration in accordance with the procedure established by law, of a qualified electronic signature of a person authorized by the payer, and to register it in the Unified Register of Tax Invoices. The fact that the seller of the goods (services) has not registered the tax invoice in the Tax Register does not give the buyer the right to include VAT amounts in such a tax credit, and also obliges the seller to include the amount of value added tax indicated in the tax invoice to the amount of all tax liabilities Yazan for the relevant reporting period.

The author analyzed the mechanisms of out-of-court resolution of issues related to stopping the registration of tax invoices, as well as the Practice of the Supreme Court regarding the legality of drawing up and registering a tax invoice.

Stopping the registration of a tax invoice is an intermediate stage of the procedure for its registration, however, if the taxpayer does not submit the necessary documents and explanations, this is a prerequisite for refusing to register the tax invoice. Non-observance of the principle of legal certainty when stopping the registration of a tax invoice leads to the taxpayer's ignorance regarding the provision of the required amount of documents.

Based on the results of the research, the author comes to the conclusion that the decisions of the tax authorities must meet the general requirements relating to individual administrative acts and must contain a list of documents that should be submitted by the taxpayer in the relevant situation.

The author suggests that the receipt for stopping the registration of the tax invoice should contain a comprehensive list of documents and explanations that should be provided to the taxpayer for the registration of the tax invoice.

Key words: value added tax, tax invoice, tax credit, tax liability, tax invoice registration, tax invoice registration stop.

Вступ. В умовах ринкової економіки одним з важливих інструментів розвитку держави є питання сплати податків. Ефективна податкова політика має своїм завданням врегулювання внутрішньо-економічних процесів та виконує функцію забезпечення розвитку зовнішньоекономічної діяльності усіх без винятку суб'єктів господарювання.

Однак часто податкові органи неефективно виконують покладені на них обов'язки, що в свою чергу призводить до значної кількості судових спорів щодо оскарження їх рішень. До категорії найпоширеніших адміністративних спорів у сфері податкових правовідносин належить оскарження відмови в реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Податок на додану вартість (далі – ПДВ) належить до загальнодержавних податків та є непрямым податком, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V Податкового Кодексу України [1]. Згідно зі статтею 200.1 ПКУ сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду. У відповідності до п. 201.10 ст. 201 Податкового кодексу 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 [1].

Тому станом на сьогодні існує необхідність наукового дослідження та здійснення аналізу вказаної категорії справ, оскільки недостатня ефективність правових процедур у сфері видачі та реєстрації податковим органом податкових накладних спричиняє негативний вплив на діяльність суб'єктів господарювання в цілому.

Серед вітчизняних науковців, які зробили внесок у вивчення проблематики реєстрацій та блокування реєстрацій податкових накладних варто відмітити праці О. Коваленко, О. Папіріної, Н. Яновської, Н. Кузнецової, Л. Бондаренко та інших. Вони мають практичну цінність, оскільки можуть бути використані платниками ПДВ при оскарженні рішень податкових органів у цій сфері правовідносин.

Постановка завдання. Метою статті є здійснення правового аналізу врегулювання законодавцем процедури реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних, задля визначення єдиної практики вирішення спорів у цій галузі податкових правовідносин.

Результати дослідження. Податковим кодексом України передбачено, що «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» [1].

Згідно п. 201.1 ст. 201 Податкового кодексу 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, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) у встановлений цим Кодексом термін [1].

Алгоритм дій як покупця, так і продавця щодо отримання податкової накладної, зареєстрованої в Єдиному реєстрі податкових накладних складається з таких послідовних дій:

- надсилання запиту до ЄРПН;
- отримання в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної в ЄРПН (витягу з єдиного реєстру податкових накладних);
- отримання податкової накладної в електронному вигляді.

Така податкова накладна буде вважатися зареєстрованою в ЄРПН та отриманою як покупцем, так і продавцем. Оскільки для покупця така податкова накладна є підставою для нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту, то відсутність факту реєстрації продавцем товарів (послуг) податкової накладної в ЄРПН не дає права покупцю на включення сум ПДВ до такого податкового кредиту, а також зобов'язує продавця включити суму податку на додану вартість, яка вказана в податковій накладній, до суми всіх податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг, згідно п. 187.1 ст. 187 Податкового кодексу України, вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню; б) дата відвантаження товарів [1].

Згідно ст. 201.16 Податкового кодексу України, реєстрація податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних може бути зупинена в порядку та на підставах, визначених Кабінетом Міністрів України.

Порядок зупинення реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165 [2]. Даний Порядок визначає механізм зупинення реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних, організаційні та процедурні засади діяльності комісій з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі, права та обов'язки їх членів.

Відповідно до пунктів 10 та 11 зазначеного Порядку, у разі зупинення реєстрації податкової накладної, контролюючий орган протягом операційного дня надсилає (в електронній формі у текстовому форматі) в автоматичному режимі платнику податку квитанцію про зупинення реєстрації податкової накладної, яка є підтвердженням зупинення такої реєстрації.

У квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування зазначаються:

- 1) номер та дата складення податкової накладної/розрахунку коригування;
- 2) критерій (критерії) ризиковості платника податку та/або ризиковості здійснення операцій, на підставі якого (яких) зупинено реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі, з розрахованим показником за кожним критерієм, якому відповідає платник податку;
- 3) пропозиція щодо надання платником податку пояснень та копій документів, необхідних для розгляду питання прийняття контролюючим органом рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі або відмову в такій реєстрації [2].

Як вважає Бондаренко Л.Ф, «платники податків часто страждають від зупинки реєстрації накладних своїх постачальників, що позбавляє їх права своєчасно та в повному обсязі отримати податковий кредит. У покупців відсутня можливість зменшення загальної суми до сплати на суму ПДВ, сплаченого постачальникам, і, відповідно, вони змушені сплачувати зайві суми ПДВ або втрачають можливість для отримання відшкодування податку на додану вартість. При цьому покупці на практиці, враховуючи, що не їх накладні заблокували, позбавлені важелів ефективного законного захисту від такого підходу, і в результаті такі контрагенти стають заручниками податкових органів і, в певному сенсі, постачальників» [4, с.674].

Для прийняття рішення податковим органом щодо такої реєстрації податкової накладної продавець має подати документи та підтверджуючу інформацію до відповідного податкового органу.

Порядок та механізм прийняття рішень про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних регулюється Порядком прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 12 грудня 2019 р. № 520. Даним Порядком № 520 передбачено, що прийняття рішень про реєстрацію /відмову в реєстрації податкових накладних, реєстрацію яких зупинено, здійснюють комісії з питань зупинення реєстрації податкової

накладної/ розрахунку коригування в Реєстрі головних управлінь Державної податкової служби України в областях, м. Києві та Офісу великих платників податків ДПС (далі - комісія регіонального рівня) [3].

Комісія регіонального рівня, відповідно до п. 3 Порядку № 520, приймає рішення про реєстрацію або відмову в реєстрації податкової накладної та надсилає його платнику податку.

Згідно пунктів 4 та 5 Порядку № 520, у разі зупинення реєстрації податкової накладної платник податку має право подати копії документів та письмові пояснення стосовно підтвердження інформації, зазначеної у податковій накладній, для розгляду питання прийняття комісією регіонального рівня рішення про реєстрацію / відмову в реєстрації податкової накладної. Перелік документів, необхідних для розгляду питання прийняття комісією регіонального рівня рішення про реєстрацію / відмову в реєстрації податкової накладної, реєстрацію яких зупинено, може включати:

договори, зокрема зовнішньоекономічні контракти, з додатками до них;

договори, довірності, акти керівного органу платника податку, якими оформлено повноваження осіб, які одержують продукцію в інтересах платника податку для здійснення операції;

первинні документи щодо постачання/придбання товарів/послуг, зберігання і транспортування, навантаження, розвантаження продукції, складські документи, інвентаризаційні описи, у тому числі рахунки-фактури/інвойси, акти приймання-передачі товарів (робіт, послуг) з урахуванням наявності певних типових форм і галузевої специфіки, накладні;

розрахункові документи та/або банківські виписки з особових рахунків;

документи щодо підтвердження відповідності продукції (декларації про відповідність, паспорти якості, сертифікати відповідності), наявність яких передбачено договором та/або законодавством [3].

Таким чином Порядком № 1165 та Порядком № 520 запроваджено механізми позасудового вирішення питань щодо зупинення реєстрації податкових накладних. Окрім того, затверджено порядок розгляду скарги щодо рішення про відмову в реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Водночас має місце недостатня ефективність цих адміністративних процедур на практиці.

В результаті цього суб'єкт господарювання повинен задекларувати у повному обсязі та сплатити своєчасно свої податкові зобов'язання, незважаючи на те, що по-суті відбулося «блокування» реєстрації податкової накладної. Що стосується покупця, то він не отримує чи отримує із запізненням право на податковий кредит з ПДВ.

Відтак відбувається подвійна сплата до бюджету податку на додану вартість, що в свою чергу зумовлює оскарження рішень податкових органів в адміністративних судах.

Можливість надання платником податків документів на підтвердження правомірності складення та реєстрації податкової накладної прямо залежить від чіткого визначення податковим органом конкретного переліку документів, які необхідно подати після зупинення реєстрації податкової накладної, та конкретного критерію оцінки ступеня ризиків з зазначенням необхідності надання документів за вичерпним переліком, відповідно до критерію зупинення реєстрації податкової накладної, а не довільно, на власний розсуд. В протилежному випадку, рішення податкового органу є протиправним.

Правовий висновок щодо правомірності складення та реєстрації податкової накладної міститься в Постанові Верховного Суду від 03 червня 2021 року у справі № 2040/7098/18, де мова йде про «дотримання вимоги чіткості і недвозначності щодо інформації, яка зазначена в квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної, є особливо важливим з огляду на специфіку податкового законодавства та наслідки недотримання платником податків вимог щодо подання неповного переліку документів.

Недотримання принципу правової визначеності під час зупинення реєстрації податкової накладної призвело до необізнаності платника податків щодо надання необхідного обсягу документів.

...у випадку неконкретизації переліку документів у квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної платник податків перебуває у стані правової невизначеності, що позбавляє його можливості надати контролюючому органу необхідний в розумінні суб'єкта владних повноважень пакет документів, а для контролюючого органу, відповідно, створюються передумови для можливого прояву негативної дискреції - прийняття рішення про відмову у реєстрації податкової накладної» [7].

В Порядку № 520 міститься форма рішення про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в ЄРПН. Там зокрема зазначається, що необхідно

підкреслити, які саме документи не надано. Форма рішення вимагає наведення додаткової інформації щодо надання платником податку копій документів, складених із порушенням законодавства, а також передбачає окремі графи для додаткової інформації, в якій вимагається зазначити конкретні документи. Ця інформація є вкрай важливою для подання платником податків документів, які комісія регіонального рівня вважає необхідними для реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в ЄРПН. [5, с.63]

У Постанові від 16 вересня 2022 року у справі № 380/7736/21, Верховний Суд вказує на те, що «квитанція про зупинення реєстрації податкової накладної повинна містити чіткий та вичерпний перелік документів, необхідних та достатніх для прийняття рішення про реєстрацію чи відмову в реєстрації податкової накладної»[8].

Виходячи з цього, у платника податків не виникає обов'язок надавати інші документи, тобто ті, які чітко не вказані податковим органом у квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної.

Однак дуже часто це незрозуміння з боку платників податків, які саме документи необхідні для реєстрації податкової накладної чи розрахунку коригування, зумовлює відмову у їх реєстрації чи у задоволенні скарг комісією центрального рівня.

Правову позицію щодо можливості надання платником податків вичерпного переліку документів на підтвердження правомірності формування та подання податкової накладної сформував колегія суддів в Постанові від 18 квітня 2024 року у справі № 160/18840/22, де зазначається, « що 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. При цьому, у разі зупинення реєстрації податкової накладної на підставі пункту 8 Критеріїв ризиковості платника податку, контролюючий орган повинен вимагати від платника документи на спростування наявних у органу ДПС сумнівів, пов'язаних з легальністю діяльності юридичної особи, вказавши які саме аспекти належить висвітлити платнику податків у своїх поясненнях».

Також колегія суддів звертає увагу на те, що «загальними вимогами, які висуваються до акта індивідуальної дії, як акта правозастосування, є його обґрунтованість та вмотивованість, тобто наведення податковим органом конкретних підстав його оформлення (фактичних і юридичних), а також переконливих і зрозумілих мотивів його прийняття. Можливість надання платником податків вичерпного переліку документів на підтвердження правомірності формування та подання податкової накладної прямо залежить від чіткого визначення фіскальним органом конкретного виду критерію оцінки ступеня ризиків. Вживання податковим органом загального посилення на пункт Критеріїв, без наведення відповідної підстави і розрахованих показників за критерієм, якому відповідає платник податку, є неконкретизованим та призводить до необґрунтованого обмеження права платника податків бути повідомленим про необхідність надання документів за вичерпним переліком, відповідно до критерію зупинення реєстрації податкової накладної, а не будь-яких на власний розсуд. Відтак, невиконання податковим органом законодавчо встановлених вимог щодо змісту, форми, обґрунтованості та вмотивованості акта індивідуальної дії призводить до його протиправності»[9].

Таким чином, оскільки зупинення реєстрації податкових накладних зазвичай відбувається в автоматизованому режимі, то недоліком правозастосування є неможливість індивідуалізувати квитанцію так, аби в ній було вказано конкретні документи, які потрібно надати платнику податків для реєстрації податкової накладної, що має наслідком неконкретність вимоги надати необхідні пояснення і копії документів [6].

Відтак, варто було внести зміни в Порядок № 1165, передбачивши необхідність проведення додаткової перевірки відповідним контролюючим органом наявності підстав для зупинення реєстрації податкових накладних. В тому випадку, якщо програмне забезпечення виявило ознаки ризиковості операції чи платника, то в Порядку слід передбачити необхідність вказування у квитанції вичерпного переліку документів та пояснень, які слід надати платнику податку для реєстрації податкової накладної.

Висновки. Для покупки податкова накладна є підставою для нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту, то відсутність факту реєстрації продавцем товарів (послуг) податкової накладної в ЄРПН не дає права покупцю на включення сум ПДВ до такого податкового кредиту, а також зобов'язує продавця включити суму податку на додану вартість, яка вказана в податковій накладній, до суми всіх податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

Можливість надання платником податків документів на підтвердження правомірності складення та реєстрації податкової накладної прямо залежить від чіткого визначення податковим органом конкретного переліку документів, які необхідно подати після зупинення реєстрації податкової накладної, та конкретного критерію оцінки ступеня ризиків з зазначенням необхідності надання документів за вичерпним переліком, відповідно до критерію зупинення реєстрації податкової накладної, а не довільно, на власний розсуд.

Отож, рішення податкових органів повинні відповідати загальним вимогам, що ставляться до індивідуальних адміністративних актів та обов'язково мають містити перелік документів, які слід подавати платником податків у відповідній ситуації.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. Дата оновлення: 24 серпня 2023 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 року № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>.
3. Порядок прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 12 грудня 2019 року № 520. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text>.
4. Бондаренко Л. Ф. Проблеми реєстрації податкових накладних. *Авіація, промисловість, суспільство* : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Кременчук, 12 трав. 2022 р.) / МВС України, Харків. нац. ун-т внутр. справ, Кременчуц. льотний коледж, Наук. парк «Наука та безпека». Харків : ХНУВС, 2022. С. 674-677.
5. Решота В. В. Проблеми оскарження рішення про відмову в реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. *Податкові спори в адміністративному судочинстві* : Збірник тез доповідей П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 року). Київ: «Компанія „ВАІТЕ“», 2022. 240 с. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_07_06_zbirnyk_tez.pdf
6. Крилов Д. Б. Проблемні аспекти процедур, пов'язаних з моніторингом та реєстрацією податкових накладних. *Аналітично-порівняльне правознавство* 5. 2023. С. 341–347.
7. Постанова Верховного Суду від 03 червня 2021 року у справі № № 2040/7098/18 про визнання протиправним та скасування рішення, зобов'язання вчинити дії. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/97461230?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01
8. Постанова Верховного Суду від 16 вересня 2022 року у справі № 380/7736/21 про визнання протиправним та скасування рішення, зобов'язання вчинити дії. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/113634711>
9. Постанова Верховного Суду від 18 квітня 2024 року у справі № 160/18840/22 про визнання протиправним та скасування рішення, зобов'язання вчинити дії. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/118464667?utm_source=jurliga.ligazakon.ua&utm_medium=news&utm_content=jl03