

**АНАЛІЗ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ ЩОДО ПРИЙНЯТТЯ  
ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ РІШЕННЯ  
ПРО ВІДМОВУ В РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ/РОЗРАХУНКУ  
КОРИГУВАННЯ В ЄДИНОМУ РЕЄСТРІ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ**

**ANALYSIS OF CASE LAW ON THE DECISION OF THE STATE TAX SERVICE  
OF UKRAINE TO REFUSE TO REGISTER A TAX INVOICE / CALCULATE ADJUSTMENTS  
IN THE UNIFIED REGISTER OF TAX INVOICES**

**Борисова Ю.В., старший викладач кафедри права,  
політології та міжнародних відносин**  
*Університет імені Альфреда Нобеля*

**Біла А.В., викладач кафедри права,  
політології та міжнародних відносин**  
*Університет імені Альфреда Нобеля*

**Воронін В.В., викладач кафедри права,  
політології та міжнародних відносин**  
*Університет імені Альфреда Нобеля*

Статтю присвячено аналізу судової практики щодо прийняття органами Державної податкової служби України (далі – ДПС України) рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. У статті проаналізовано підстави для прийняття рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, охарактеризовано критерії ризиковості платника податку на додану вартість, проаналізовано судові рішення Верховного суду України та місцевих адміністративних судів на предмет розгляду справ щодо прийняття органами ДПС України рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, законності таких рішень, правомірності дій податкових органів в умовах електронного документообігу та дотримання ними вимог належного урядування. Визначено проблемні питання, які виникають в умовах електронного документообігу в податковій сфері, та запропоновано шляхи їх вирішення. Визначено також, що одним із проблемних аспектів адміністрування податків є прийняття податковими органами рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Проаналізовано термінологічні аспекти, визначено, що податком на додану вартість (далі – ПДВ) є непрямий загальнодержавний податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм чинного Податкового кодексу України. Отже, ПДВ – непрямий загальнодержавний податок, який є складовою частиною ціни товарів і послуг та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ. Проаналізовано, що під час здійснення операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою. Податкова накладна є для покупця підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

**Ключові слова:** облік, податок на додану вартість, адміністрування податків, реєстрація податкових накладних/розрахунків коригування, Єдиний реєстр податкових накладних.

This article is devoted to the analysis of judicial practice on the decision of the State Tax Service of Ukraine to refuse to register a tax invoice / calculation of adjustments in the Unified Register of Tax Invoices. The article analyzes the grounds for the decision to refuse to register a tax invoice / calculation of adjustments in the Unified Register of Tax Invoices, describes the risk criteria of the value added taxpayer, analyzes the court decisions of the Supreme Court of Ukraine and local administrative courts. decision to refuse to register a tax invoice / calculate adjustments in the Unified Register of Tax Invoices, the legality of such decisions, the legality of actions of tax authorities in terms of electronic document management and their compliance with the requirements of good governance. The problematic issues that arise in the context of electronic document management in the tax sphere are identified and ways to solve them are proposed. It is also determined that one of the problematic aspects of tax administration is the decision of the tax authorities to refuse to register a tax invoice / calculate adjustments in the Unified Register of Tax Invoices. Terminological aspects are analyzed, it is determined that the value added tax (hereinafter – VAT) is an indirect tax that is accrued and paid in accordance with the current Tax Code of Ukraine. Thus, VAT is an indirect national tax, which is a component of the price of goods and services and includes tax liabilities for the supply of goods (services), tax credit for the supply of goods (services) and liabilities to the budget with VAT. It is analyzed that when carrying out operations on supply of goods/services, the taxpayer – seller of goods/ services is obliged to draw up a tax invoice, register it in the Unified Register of Tax Invoices and provide it to the buyer upon request. The tax invoice is the basis for the buyer to accrue tax amounts related to the tax credit.

**Key words:** accounting, value added tax, tax administration, registration of tax invoices/adjustment calculations, Unified register of tax invoices.

**Актуальність теми дослідження.** В умовах сьогодення податкова система України є досить недосконалою, а це негативно впливає як на бізнес, так і на державу загалом. Це зумовлює обтяжливість оподаткування, головним чином, у напрямі адміністрування податків, у тому числі й для їх платників, а не лише для контролюючих органів. Суб'єкти господарювання сплачують велику кількість податків, виступаючи податковим агентом споживачів та найманих працівників, при цьому такі платники податків беруть на себе весь тягар адміністрування, що є значною перешкодою для діяльності та розвитку. Так, значні часові та матеріальні ресурси витрачаються на процедури подат-

кового обліку, звітності, а також на боротьбу підприємців із неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів. Одним із проблемних аспектів адміністрування податків є прийняття податковими органами рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Тому в даному дослідженні ми звернемо увагу на основні аспекти вказаної проблематики.

**Аналіз останніх досліджень.** Дослідженням питання щодо прийняття органами ДПС України рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних займалися

такі вчені, як В.Д. Зелікман, Л.Б. Іванова, Т.Ю. Черненко Р.Б. Сокольська, О.А. Подоляничук, І. Хилик та інші.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** На наше переконання, в науковій доктрині натепер недостатньо науково-правових досліджень у даній сфері, зокрема, мало уваги приділено питанню аналізу судової практики щодо прийняття органами Державної податкової служби України рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Вважаємо, що це є недоліком, адже саме за допомогою аналізу судової практики можливо ефективно дослідити практичні аспекти проблемних питань та виробити відповідні висновки з метою пошуку оптимальних шляхів їх вирішення.

**Метою статті** є аналіз судової практики та обґрунтування проблемних аспектів діяльності органів Державної податкової служби України під час реєстрації податкових накладних, а також визначення шляхів вирішення проблемних питань в умовах електронного документообігу.

**Результати дослідження.** Починаючи з 1 лютого 2015 року, реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних підлягають усі податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних незалежно від розміру податку на додану вартість в одній податковій накладній.

Для повноти дослідження перш за все звернемося до дефініції податку на додану вартість відповідно до чинного законодавства України. Податковий кодекс України визначає податок на додану вартість (далі – ПДВ) як непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм Розділу V Податкового кодексу (п.п. 14.1.178 п. 14.1 ст. 14) [1]. Отже, ПДВ – непрямий загальнодержавний податок, який є складовою частиною ціни товарів і послуг та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ [2, с. 2].

Згідно з п. 2 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 1246 від 29.12.2010 року (далі – Порядок № 1246) [3], податкова накладна – це електронний документ, який складається платником податку на додану вартість відповідно до вимог Податкового кодексу України в електронній формі в затвердженому в установленому порядку форматі (стандарті) та надсилається для реєстрації.

Під час здійснення операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою. Податкова накладна є для покупця підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

Доцільно зауважити, що 13 червня 2017 року в Україні введено систему блокування податкових накладних. Державна фіскальна служба України розробила критерії ризикованості [4], згідно з якими податкова накладна може бути заблокована. Якщо податкова накладна отримує статус заблокованої, покупець не має права відобразити її в податковому кредиті, при цьому податкове зобов'язання, яке виникає під час блокування такої накладної, відображається як зазвичай.

Механізм зупинення реєстрації регламентований положеннями п. 201.16 ст. 201 ПК України, а також Порядком зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України № 1165 від 11.12.2019 р. (далі – Порядок № 1165).

Ми погоджуємося з тим, що законодавцем абсолютно чітко визначено умови зупинення реєстрації податкової накладної, а саме відповідність критеріям ризикованості платника податку або критеріям ризикованості здійснення операції. Йдеться про перелік ознак, що можуть указувати

на фіктивність платника: реєстрація на недійсні документи, неподання фінансової чи податкової звітності та власне наявність у податкових органів будь-якої іншої інформації, що може вказувати на ризиковість платника [5].

Включення до переліку ризикових платників найчастіше стає критичною ситуацією, оскільки до моменту виключення з такого переліку є велика ймовірність, що всі податкові накладні будуть заблоковані. А така ситуація спричиняє істотне ускладнення діяльності підприємства, оскільки по кожній зупиненій накладній необхідно подати великий пакет документів для часто невдалої спроби розблокування. У таких ситуаціях платники зазвичай звертаються до суду не лише з позовами про реєстрацію заблокованих накладних, а і з позовними вимогами про виключення їх з переліку ризикових платників.

На наше переконання, варто підкреслити, що систему постійного автоматизованого моніторингу було створено для зменшення кількості схем ухилень від оподаткування, найяскравішою з яких є формування фіктивного податкового кредиту. Водночас вважаємо за необхідне відзначити, що невиконання контролюючим органом законодавчо встановлених вимог щодо змісту, форми, обґрунтованості та вмотивованості рішення про зупинення реєстрації податкової накладної призводить до необґрунтованого обмеження права платника податків бути повідомленим про необхідність надання документів за вичерпним переліком і призводить до протиправності такого рішення.

Розглянемо судову практику з розгляду спорів щодо прийняття органами ДПС України рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в єдиному реєстрі податкових накладних.

Перш за все звернемо увагу на практику Верховного суду України з досліджуваного питання. 2 лютого 2019 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління ДФС у Волинській області на рішення Волинського окружного адміністративного суду від 3 січня 2019 року та постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 3 квітня 2019 року у справі № 140/2160/18 (провадження № К/9901/13662/19) за позовом Фермерського господарства «АІС-АГРО» до Головного управління ДФС у Волинській області, Державної фіскальної служби України про визнання протиправним і скасування рішення, зобов'язання вчинити дії. Волинський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду, задовольнив адміністративний позов. Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін. Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому. Можливість надання платником податків вичерпного переліку документів на підтвердження правомірності формування та подання податкової накладної прямо залежить від чіткого визначення контролюючим органом конкретного виду критерію оцінки ступеня ризиків. Уживання контролюючим органом загального посилання на пункт 6 критеріїв оцінки без наведення відповідного підpunkту є неконкретизованим. Це 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 з будь-яких підстав на власний розсуд податкового органу. Невиконання контролюючим органом законодавчо встановлених вимог щодо змісту, форми, обґрунтованості та вмотивованості акта індивідуальної дії призводить до протиправності рішення про зупинення реєстрації податкової накладної як передумови прийняття відповідного рішення комісії. Подання платником податків тих самих платіжних доручень до різних податкових накладних не може свідчити про нерéalність господарських операцій за цими податковими наклад-

ними, оскільки суми грошових коштів у таких платіжних дорученнях включають загальні суми сплачених коштів контрагента на адресу отримувача платника податків [6].

Аналізуючи судову практику, слід зазначити, що в Постанові Верховного суду України від 05.01.2021 р. у справі № 640/11321/20 [7] зазначено: комісія контролюючого органу має обґрунтувати свій висновок і надати належні та допустимі докази в підтвердження цих даних під час прийняття рішення, обґрунтованого тим, що в контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома в процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій. Це визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданні для реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування. Отже, відсутність будь-якого обґрунтування для включення платника до переліку ризикових чи недоведеність наявності визначених Порядком № 1165 підстав уже сама по собі є підставою для визнання такого рішення неправомірним та його скасування.

Аналогічно наявність суперечливої інформації щодо підстав прийняття рішення дає підстави стверджувати про його необґрунтованість та безпідставність, як вказує, наприклад, Третій апеляційний адміністративний суд у Постанові від 13.01.2021 р. у справі № 280/3857/20 [8].

Тому такі формальні недоліки рішення комісії про включення платника до переліку ризикових та відсутність доказів уже створюють можливість для успішного захисту платників у суді та скасування подібних рішень [9].

На нашу думку, варто відзначити, що установлення причин, які зумовили пропущення строку на реєстрацію податкових накладних та/або розрахунку коригування, а також не вчинення платником податків усіх залежних від нього дій з метою належного виконання податкового обов'язку щодо своєчасної реєстрації таких документів є обов'язковою умовою для визнання такої дії/бездіяльності правопорушенням і застосування заходів відповідальності.

31 січня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби в Херсонській області на постанову Херсонського окружного адміністративного суду від 11 липня 2017 року й ухвалу Одеського апеляційного адміністративного суду від 05 жовтня 2017 року у справі № 821/819/17 за позовом Приватного підприємства «Старком-Агро» до Головного управління Державної фіскальної служби в Херсонській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення. Херсонський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Одеського апеляційного адміністративного суду, задовольнив адміністративний позов. Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін. Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної адміністративної справи полягає в такому. Для з'ясування питання про наявність/відсутність підстав для застосування до платника податку відповідальності за затримку реєстрації податкових накладних необхідно встановити причини, що зумовили допущення такого пропуску, та перевірити, чи вчинив платник податку всі залежні від нього дії з метою належного виконання податкового обов'язку щодо своєчасної реєстрації таких документів. Виходячи зі змісту пункту 109.1 статті 109 Податкового кодексу України, саме протиправність дії/бездіяльності є обов'язковою умовою для визнання такої дії/бездіяльності правопорушенням. Допущення платником податку податкового правопорушення щодо недотримання граничного строку реєстрації податкових накладних має наслідком застосування відповідальності у вигляді штрафу, розмір якого залежить від кількості пропущених днів реєстрації [10].

У Постанові від 05.08.2020 р. у справі № 280/3439/19 [11] Верховний Суд визнає, що контролюючий орган здійснює

моніторинг податкових накладних/розрахунків коригування шляхом аналізу наявної податкової інформації, що міститься в інформаційних ресурсах. Здійснюючи такий моніторинг, контролюючий орган виявляє ризики порушення норм податкового законодавства, які проявляються у ймовірності складання та надання податкових накладних з порушенням ПКУ та неможливості здійснення операцій з постачання товарів/послуг, дані про які зазначені в податкових накладних/розрахунках коригування, та/або ймовірності уникнення платником податку виконання свого податкового обов'язку.

Дії контролюючого органу щодо внесення до електронної бази даних інформації незалежно від джерела її отримання (чи то отриманої внаслідок проведення податкової перевірки, чи то за результатами засідання Комісії ГУ ДФС) є службовою діяльністю працівників податкового органу на виконання своїх професійних обов'язків.

Натомість обов'язковою ознакою дії/бездіяльності/рішень суб'єкта владних повноважень, які можуть бути оскаржені до суду, є те, що вони безпосередньо породжують певні правові наслідки для суб'єктів відповідних правовідносин і мають обов'язковий характер для останніх.

Рішення контролюючого органу про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН призведе до певних негативних правових наслідків для платника податків. Тому, вважаючи рішення контролюючого органу неправомірним, особа може звернутись до суду за захистом прав, свобод та інтересів від порушень із боку суб'єкта владних повноважень. У межах цього спору підставами позову можуть бути доводи щодо неправомірності дій контролюючого органу з віднесення платника податків до переліку таких платників, які відповідають критеріям ризиковості.

Унаслідок вищевикладеного, виходячи з аналізу положень судової практики на предмет розгляду справ щодо прийняття органами ДПС України рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, законності таких рішень, правомірності дій податкових органів в умовах електронного документообігу та дотримання ними вимог належного урядування, доцільно виокремити такі проблеми в досліджуваній сфері:

1. Контролюючі органи не зазначають конкретного виду критерію оцінки ступеня ризиків платника податків, що унеможливує надання платником податків вичерпного переліку документів на підтвердження правомірності формування та подання податкової накладної. Це 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 з будь-яких підстав на власний розсуд податкового органу.

2. Відмова в реєстрації податкових накладних можлива лише у випадку попереднього зупинення реєстрації податкової накладної контролюючим органом, при цьому податкові органи відмовляють у реєстрації податкових накладних без попереднього зупинення їх реєстрації.

3. За результатами перевірок податкові органи встановлюють порушення платником податку граничних термінів реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних. При цьому контролюючі органи не враховують, що на момент подання декларації з податку на додану вартість договір про визнання електронних документів, укладений між платником податку та податковим органом, є чинним, тому ця обставина має преюдиційне значення у вирішенні питання щодо своєчасності реєстрації податкової накладної.

4. Недотримання податковими органами принципу належного урядування, який передбачає, що у разі, коли йдеться про питання загального інтересу, зокрема, якщо справа впливає на такі основоположні права людини, як майнові права, державні органи повинні діяти вчасно та в належний і якомога послідовніший спосіб. Зокрема,

на державні органи покладено обов'язок запровадити внутрішні процедури, які посилять прозорість і ясність їхніх дій, мінімізують ризик помилок.

На нашу думку, значним недоліком є недосконалість електронної системи взаємодії контролюючих органів та платників податків. Так, електронний документообіг може давати збій, внаслідок чого може не спрацювати система збереження документів, можуть виникати труднощі зі своєчасністю реєстрації податкових накладних, завантаженням електронних документів тощо.

З аналізу судової практики вбачаються численні порушення прав платників податків під час прийняття рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. На нашу думку, для вирішення проблематики блокування податкових накладних доцільно насамперед удосконалити роботу податкових органів шляхом навчання працівників, які працюють з електронним документообігом у податковій сфері, надання роз'яснень, інструкцій з метою недопущення порушення ними податкових норм.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України : Кодекс України ; Закон, Кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13–14, 15–16, 17. Ст. 112
2. Подоляничук О.А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: Актуальні питання науки і практики*. 2017. № 1. С. 82–96
3. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок від 29.12.2010 р. № 1246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF#Text> (дата звернення: 09.09.2021).
4. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2018 року № 117 із змінами. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2018-п> (дата звернення: 15.09.2021).
5. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України ; Порядок, Критерії, Перелік, Форма типового документа, Рішення, Заява від 11.12.2019 р. № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0536-18#Text> (дата звернення: 15.09.2021).
6. Постанова Верховного Суду України від 2 липня 2019 року у справі № 140/2160/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82758697> (дата звернення: 16.09.2021).
7. Постанова Верховного суду України від 05.01.2021 р. у справі № 640/11321/20. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/94022453> (дата звернення: 16.09.2021).
8. Постанова Верховного суду України від 13.01.2021 р. у справі №280/3857/20. URL: <https://vkursi.pro/vsudi/decision/94510052> (дата звернення: 16.09.2021).
9. Хіяк І. Блокування реєстрації податкових накладних: аналіз актуальної судової практики. URL: [https://biz.ligazakon.net/apalitycs/202217\\_blokuvannya-restrats-podatkovikh-nakladnikh-analz-aktualno-sudovo-praktiki](https://biz.ligazakon.net/apalitycs/202217_blokuvannya-restrats-podatkovikh-nakladnikh-analz-aktualno-sudovo-praktiki) (дата звернення: 19.09.2021).
10. Постанова Верховного Суду від 10 березня 2020 року у справі №826/12108/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/88150089> (дата звернення: 19.09.2021).
11. Постанова Верховного Суду від 31 січня 2020 року у справі № 821/819/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87363985> (дата звернення: 20.09.2021).