

## СУЧАСНИЙ СТАН ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ МОНІТОРИНГУ ВІДПОВІДНОСТІ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ/РОЗРАХУНКІВ КОРИГУВАННЯ КРИТЕРІЯМ ОЦІНКИ СТУПЕНЯ РИЗИКІВ

### CURRENT STATE OF LEGAL REGULATION OF FUNCTIONING OF THE SYSTEM FOR MONITORING OF COMPLIANCE OF TAX INVOICES/ADJUSTMENT CALCULATIONS WITH CRITERIA OF RISK DEGREE ASSESSMENT

Логвин А.В.,

аспірант кафедри адміністративного та митного права

*Університет митної справи та фінансів*

Податок на додану вартість є основним джерелом наповнення Державного бюджету України. Отже, стан державних фінансів значною мірою залежить від його економічної фіскальної ефективності. Її підвищення вимагає покращання правових норм, якими регулюється справляння податку. У статті проаналізовано сучасний стан правового регулювання функціонування Системи моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, що дозволило визначити вади механізму правового регулювання, окреслити шляхи їх подолання та сформулювати науково обґрунтовані висновки з окресленої проблематики.

**Ключові слова:** Податковий кодекс України, податок на додану вартість (ПДВ), система електронного адміністрування ПДВ, Система моніторингу критеріїв оцінки ступеня ризиків (СМ КОР), податковий кредит.

Налог на добавленную стоимость является основным источником наполнения Государственного бюджета Украины. Поэтому состояние государственных финансов в значительной степени зависит от его экономической фискальной эффективности. Ее повышение требует улучшения правовых норм, регулирующих взимание налога. В статье проанализировано текущее состояние правового регулирования функционирования Системы мониторинга соответствия налоговых накладных/расчетов корректировки критериям оценки степени рисков, что позволило определить недостатки механизма правового регулирования, обозначить пути их преодоления и сформулировать научно обоснованные выводы по данной проблематике.

**Ключевые слова:** Налоговый кодекс Украины, налог на добавленную стоимость (НДС), система электронного администрирования НДС, система мониторинга критериев оценки степени рисков (СМ КОР), налоговый кредит.

One of the essential structural signs of the state is the taxation system, because one of the goals of state regulation is such a system of administration of taxes and fees, for which, on the one hand, collected taxes should be sufficient to provide implementation of tasks and performing functions, facing the State, and on the other hand, the burden of the tax withholding procedure must not be excessive for a payer.

Value added tax is the main source of filling of the State budget of Ukraine. Therefore, the state of public finances depends largely on its economic fiscal efficiency. Its enhancement requires improvement of the legal regulations, which govern tax charging. In this case, normative and legal regulation of administration of value added tax in Ukraine is in motion due to carrying out permanent reforms. Thus, the system of monitoring of compliance of tax invoices/adjustment calculations with the criteria of risk degree assessment, which are sufficient to stop registration of a tax invoice/adjustment calculation in the Unified register of tax invoices, was implemented for value added tax payers in Ukraine in 01.07.2017.

Taking into account a certain period of time, within which the System works, and quite a lot of attention to it of the Cabinet of Ministers, the Ministry of finance of Ukraine, the State fiscal service of Ukraine and of taxpayers, as well as existence of challenges, including those regarding the suspension of action of the System, there arises the need for further research on the issue of legal regulation of the system for monitoring of compliance of tax invoices/adjustment calculations with the criteria of risk degree assessment. The article analyzes the current state of the legal regulation of functioning of the system for monitoring of compliance of tax invoices/adjustment calculations with the criteria of risk degree assessment, which made it possible to identify the shortcomings of the mechanism of legal regulation and to outline the ways of overcoming them and to formulate scientifically substantiated conclusions on the outlined issues.

A special feature of existence of the regulatory-legal support of administration of value added tax in Ukraine was and still is legal collisions of particular provisions of legislative documents, leading to disputes between regulatory authorities and tax payers. The legislator must find a common denominator between the frequency of changes in the law and certainty of tax regulations for taxpayers. Otherwise, it would do harm to the national economy and undermines inner morality of law, breaking two of its conditions at the same time: sustainability of law in time and banning the laws that have a retroactive effect.

**Key words:** Tax code of Ukraine, value added tax (VAT), electronic system of VAT administration, system of monitoring criteria for risk degree assessment (SM CRD), tax credit.

Однією з обов'язкових структурних ознак держави є система оподаткування, адже однією з цілей державного регулювання є така система адміністрування податків і зборів, за якої, з одного боку, зібраних податків має бути достатньо для забезпечення виконання завдань та здійснення функцій, що стоять перед державою, а з іншого – тягар процедури справляння податків не повинен бути надмірним для платника.

Нормативно-правове регулювання адміністрування податків в Україні постійно змінюється із проведенням реформ. Так, з 01 липня 2017 р. в Україні для платників податку на додану вартість (далі – ПДВ) запроваджено Систему моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – СМ КОР, Система).

Враховуючи певний проміжок часу, протягом якого Система працює, та досить велику увагу до неї з боку Кабі-

нету Міністрів України (далі – КМУ), Міністерства фінансів України (далі – Мінфін України), Державної фіскальної служби (далі – ДФС) України та платників податків, наявність проблемних питань, в т. ч. з огляду на призупинення дії Системи, постає необхідність подальших наукових досліджень питання її нормативно-правового регулювання.

На даний час дослідження з даного питання не проводилися. Аналіз правового аспекту Системи, зокрема, її нормативно-правове забезпечення на початку запровадження (дієвість або її недосконалість) з погляду правового регулювання ПДВ, здатність забезпечити дійсний правовий механізм контролю за справлянням ПДВ проведений у попередніх публікаціях [1, с. 95–101].

ПДВ є основним джерелом наповнення Державного бюджету України. Отже, стан державних фінансів значною мірою залежить від його економічної фіскальної ефективності. Її підвищення вимагає покращання правових норм, якими регулюється справляння податку.

Метою статті є аналіз сучасного стану правового регулювання функціонування Системи, що дозволить визначити вади механізму правового регулювання, окреслити шляхи їх подолання та сформулювати науково обґрунтовані висновки з окресленої проблематики.

Податковий кодекс України (далі – ПК України, Кодекс) [2] визначає основні засади адміністрування ПДВ та його елементи (платники податку (реєстрація та її анулювання), об'єкт та база оподаткування, ставки податку, порядок обчислення, податковий період, строк та порядок його сплати, строк та порядок подання звітності).

Законом України № 1797-VIII від 21 грудня 2016 р. «Про внесення змін до ПК України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» (далі – Закон № 1797-VIII) [3] внесені зміни до ст. 74 та ст. 201 ПК України [2]:

– в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) забезпечується проведення постійного автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації таких податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН. Критерії оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (п. 74.2);

– реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН може бути зупинена у порядку, визначеному КМУ, у разі відповідності такої податкової накладної/розрахунку коригування сукупності критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, встановлених відповідно до п. 74.2 ст. 74 цього Кодексу (п. 201.16).

Крім того, п. 201.16 (п. 201.16.1 – 201.16.4) ст. 201 ПК України [2] передбачено, яким чином відбувається повідомлення платника про зупинення реєстрації податкової накладної (із зазначенням причин), наявність права у платника надати пояснення та/або копії документів, які є достатніми для прийняття контролюючим органом рішення про подальшу реєстрацію або відмову у реєстрації такої податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН.

Ця процедура/механізм, як заявлялося представниками влади, є важливою складовою частиною автоматичного відшкодування ПДВ, запровадженого з початку 2017 р. Згідно з новими положеннями податкового законодавства, «ризикові» операції мають виявлятися та призупинятися саме на етапі реєстрації податкових накладних, тоді як реальні операції мають проходити реєстрацію без яких-небудь ускладнень.

Мінфіном України затверджено Критерії оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, Вичерпний перелік документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН [4]. Порядок роботи комісії ДФС України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН або відмову в такій реєстрації (далі – комісія, комісія ДФС), а також формування щодо реєстрації або відмови у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування [5].

Оцінка ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, здійснюється ДФС шляхом проведення постійного автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування цим Критеріям.

У свою чергу, ДФС України затверджено Регламент комісії ДФС, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН або відмову в такій реєстрації [6].

Постановами КМУ встановлено підстави для прийняття рішення комісією ДФС про реєстрацію податкової

накладної/розрахунку коригування в ЄРПН або про відмову в такій реєстрації [7] та Порядок розгляду скарг на рішення комісії ДФС про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН [8].

Більш детальний аналіз нормативно-правових актів, якими регламентовано роботу СМ КОР, зокрема недосконалість критеріїв оцінки ступеня ризиків, проблеми та недоліки правового регулювання даної системи адміністрування ПДВ, можливість переведення роботи Системи в тестовий режим проведено у попередніх публікаціях [1, с. 95–101].

Враховуючи численні нарікання на роботу Системи, за результатами спільної зустрічі Мінфіну України, Комітету з питань податкової та митної політики Верховної Ради України, ДФС України, представників бізнесу та експертів щодо змін у роботі системи ризиків з ПДВ, прийнято спільне рішення про призупинення роботи СМ КОР. Також вирішено надалі разом з експертами, бізнесом і народними депутатами напрацювати узгоджене рішення, яке не нестиме значних ризиків для всіх сегментів бізнесу й водночас буде ефективним інструментом боротьби зі схемами з розкрадання ПДВ, а внесені зміни будуть спрямовані на вирішення викликів, що постали перед бізнесом через прогалини в імплементації системи та її дизайні. Крім того, підготовлено та передано до Верховної Ради України (далі – ВРУ) законопроект, яким передбачено зупинення роботи Системи на два місяці [9; 10].

Законом України «Про внесення змін до ПК України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 р.» [11] (далі – Закон № 2245) внесено зміни, відповідно до яких:

1) виключено п. 74.2 ст. 74 Кодексу [2],

2) п. 201.16 ст. 201 Кодексу [2] викладено у новій редакції, зокрема реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН може бути зупинена у порядку та на підставах, визначених КМУ.

3) підрозділ 2 розділу XX Перехідні положення ПК України [2] доповнено п. 571, яким передбачено, що податкові накладні/розрахунки коригування, реєстрацію яких у ЄРПН зупинено відповідно до п. 201.16 ст. 201 цього Кодексу, реєструються з урахуванням вимог п. 2001.3 та 2001.9 ст. 2001 та п. 201.10 ст. 201 цього Кодексу не пізніше 02 січня 2018 р., крім:

а) податкових накладних/розрахунків коригування, щодо яких станом на 01 грудня 2017 р. не подані пояснення і копії документів відповідно до пп. 201.16.2 п. 201.16 ст. 201 цього Кодексу;

б) податкових накладних/розрахунків коригування, щодо яких прийнято рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування у ЄРПН, за якими станом на 01 грудня 2017 р. не розпочинали процедуру оскарження в адміністративному або судовому порядку.

Податкові накладні/розрахунки коригування, реєстрацію яких у ЄРПН зупинено відповідно до п. 201.16 ст. 201 цього Кодексу з 01 грудня 2017 р. до дня набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 р.» та щодо яких платником податку після 01 грудня 2017 р. подані пояснення і копії документів відповідно до пп. 201.16.2 п. 201.16 ст. 201 цього Кодексу, реєструються у ЄРПН у порядку, що діяв до набрання чинності Законом № 2245 щодо зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування у ЄРПН. У разі, якщо протягом п'яти робочих днів із дня подання пояснень і копій документів не прийнято та/або не надіслано платнику податку, рішення про реєстрацію або про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування, реєстрація таких податкових накладних/розрахунків коригування здійснюється на наступний робочий день за днем закін-

чення строку розгляду пояснень і копій документів платника податку. Дія абзацу третього п. 201.10 ст. 201 цього Кодексу зупиняється до дня набрання чинності порядком, затвердженим відповідно до п. 201.16 цього Кодексу.

Також Законом № 2245 [11] передбачено, що КМУ необхідно до 01 березня 2018 р. визначити порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН відповідно до п. 201.16 ст. 201 ПК України та забезпечити перегляд та приведення центральними органами виконавчої влади їх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.

Тобто, як видно з наведених норм, роботу Системи призупинено до прийняття КМУ нормативного акту, яким буде визначено порядок та підстави, за яких реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН може бути зупинена. Сподіваємося, такий нормативний документ буде розроблений та прийнятий КМУ з урахуванням наявних проблемних питань та недоліків попередніх нормативних актів, якими було регламентовано роботу Системи щодо зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування, а також прийняття рішення про реєстрацію або відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування у разі їх зупинення.

Призупинення роботи СМ КОР (з огляду на внесені зміни до чинного законодавства) призвело до виникнення нових проблемних питань, що свідчить про недосконалість чинного законодавства.

Аналізуючи норми п. 571 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України [2] стосовно умов реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування після набрання чинності Законом № 2245 [11], можна сказати, що не пізніше 02 січня 2018 р. (власне кажучи, саме 02 січня 2018 р.) повинна була відбутися автоматична реєстрація всіх податкових накладних/розрахунків коригування, які виписані та реєструвалися після 01 грудня 2017 р., в т. ч. зупинені, та щодо яких не подані пояснення та документи, а також податкових накладних/розрахунків коригування, за якими прийнято рішення про відмову у реєстрації та триває процедура адміністративного та судового оскарження (що не є логічним).

Щодо податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрація яких зупинена з 01 грудня 2017 р. до дня набрання чинності Законом № 2245 [11] та щодо яких платником податку після 01 грудня 2017 р. подані пояснення і копії документів відповідно до пп. 201.16.2 п. 201.16 ст. 201 цього Кодексу, то вони реєструються в ЄРПН у порядку, що діяв до набрання чинності Законом № 2245 [11], тобто в загальному (звичайному) порядку відбувається розгляд пояснень та документів і приймається відповідне рішення про реєстрацію або відмову у реєстрації з наданням можливості подальшого оскарження (адміністративного та судового). Єдиним нюансом стало запровадження механізму «мовчазної згоди», якщо з 02 січня 2018 р. протягом п'яти робочих днів контролюючим органом не приймається відповідне рішення про реєстрацію або відмову у реєстрації, то податкова накладна/розрахунок коригування реєструється на наступний робочий день за днем закінчення строку розгляду пояснень і копій документів платника податку.

Винятком із цього (реєстрації не пізніше 02 січня 2018 р.) були податкові накладні/розрахунки коригування:

- реєстрація яких зупинена до 01 грудня 2017 р. та за якими на вказану дату не подано пояснення та документи з урахуванням пп. 201.16.2 п. 201.16 ст. 201 Кодексу [2];

- за якими прийнято рішення про відмову у реєстрації та станом на 01 грудня 2017 р. не розпочато процедуру адміністративного або судового оскарження.

Тобто, можна зробити висновок, що податкові накладні/розрахунки коригування:

- за якими до 01 грудня 2017 р. прийнято рішення про відмову у реєстрації, можуть бути розблоковані тільки за

результатами адміністративного або судового оскарження (з урахуванням строків для такого оскарження), у разі прийняття відповідного рішення;

- реєстрацію яких зупинено до 01 грудня 2017 р. та на відповідну дату платником не подано пояснень та документів, можуть бути розблоковані шляхом подання таких документів та пояснень із урахуванням встановлених строків.

У Законі № 2245 [11] взагалі не йдеться про порядок розблокування податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрацію яких зупинено до 01 грудня 2017 р. та за якими не подано пояснення і копії документів. Лише зазначалося, що вони є винятком для реєстрації не пізніше 02 січня 2018 р.

Натомість, з 02 січня 2018 р. маємо таку ситуацію: фактично автоматичної реєстрації податкових накладних не відбулося (з 02 січня 2018 р. платники ПДВ отримали можливість реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН без її зупинення). Податкові накладні/розрахунки коригування, реєстрацію яких зупинено після 01 грудня 2017 р. (незалежно від того, подані за ними пояснення та копії документів або не подані), реєструються у порядку (пп. 201.16.2 п. 201.16 ст. 201 ПК України [2]), який діяв до набрання чинності Законом № 2245 [11], тобто передбачається подання та розгляд пояснень і копій документів, прийняття відповідного рішення про реєстрацію або відмову у реєстрації, з можливістю подальшого адміністративного або судового оскарження рішення про відмову.

Якщо на дату набрання чинності Законом № 2245 [11] (станом на 30 грудня 2017 р.) не подано пояснення і копії документів до податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрацію яких зупинено до 01 грудня 2017 р., платник податків після 02 січня 2018 р. позбавлений права подавати пояснення і копії документів та, відповідно, можливості розблокувати зупинені податкові накладні/розрахунки коригування.

У разі спроби після 02 січня 2018 р. (станом на 30 січня 2018 р.) подати пояснення та копії документів до зупинених податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрація яких зупинена до 01 грудня 2017 р., платники податків отримують квитанцію про відмову у прийнятті вказаних документів з посиланням на набрання чинності Закону № 2245 [11]. Наказом Мінфіну України «Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами» (далі – Наказ № 577) [12] не передбачено таку причину відмови, як посилання на набрання чинності Законом № 2245 [11].

Слід зазначити, що Законом № 2245 [11] п. 201.16 ст. 201 ПК України [2] викладено в новій редакції, зокрема з 01 січня 2018 р. реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН може бути зупинена в порядку та на підставах, визначених КМУ. Згадаємо, що п. 201.16 ст. 201 Кодексу [2] (в редакції до 31 грудня 2017 р.) передбачалося право платника, у разі зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, протягом 365 днів подати пояснення та копії документів.

Така зміна законодавства і порядку (станом на 30 січня 2018 р. не розроблений) зупинки реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування з 01 січня 2018 р. ніяким чином не регулює, не впливає та не змінює статус накладних і права платників податків, що виникли за попередньою редакцією п. 201.16 ст. 201 ПК України [2]. Відповідно до Закону № 2245 [11], на податкові накладні/розрахунки коригування (реєстрація яких в ЄРПН зупинена до 01 грудня 2017 р. та щодо яких на таку дату не подано пояснень і копії документів) не поширюється норма про обов'язкову реєстрацію 02 січня 2018 р. Водночас, цим Законом [11] не встановлено жодних обмежень та інших норм, які змінюють статус податкових накладних/розрахунків коригування (реєстрацію яких зупинено

до 01 грудня 2017 р.) або права платників податків щодо подання пояснень і копій документів на розгляд Комісії ДФС. Ні ПК України [2], ні будь-які інші нормативні акти в Україні не передбачають, що у разі внесення змін до закону права, які виникли до таких змін, припиняються.

Крім того, ні Проект Закону № 6776 від 14 листопада 2017 р. (далі – Законопроект № 6776) [13], ні Закон № 2245-VIII [11] не передбачають позбавлення платників податків права подання пояснень та копій документів до зупинених (станом на 01 грудня 2017 р.) податкових накладних/розрахунків коригування. Відсутнє чітке визначення такого положення.

Також слід зазначити, що останнім часом (2017 р. не є винятком) внесення змін до ПК України [2] (підписання, оприлюднення) відбувається за 1 або 2 дні до нового бюджетного року, що стає несподіванкою як для платників податків, так і для контролюючих органів. Вказане призводить до неможливості своєчасно реагувати на зміни в чинному законодавстві і платниками податків (встигнути подати необхідні документи до певного строку, значна кількість заблокованих податкових накладних/розрахунків коригування), і контролюючих органів (видавати роз'яснення щодо застосування або дії тих чи інших норм права).

Тобто на даний час (станом на 30 січня 2018 р.) маємо проблему щодо неможливості реалізації платниками права на подання пояснень та копій документів для прийняття Комісією ДФС рішення щодо реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування, реєстрацію яких зупинено до 01 грудня 2017 р.

Вказана обставина призводить до неможливості покупцем (отримувачем товарів, робіт або послуг) скористатися правом на податковий кредит. Знов ж таки, основний тягар запровадження вказаної Системи і внесених змін щодо призупинення її роботи покладається на покупця, тому що в реєстрації податкової накладної головну зацікавленість має саме він (можливість віднесення сум податку до складу податкового кредиту та, відповідно, визначення суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету, у бік зменшення), однак із наведеного він є менш захищеним, оскільки не залучений у процес розблокування та оскарження. У даному разі порушується принцип персональної відповідальності.

У платника податків, за наявності податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрацію яких зупинено до 01 грудня 2017 р. та на відповідну дату не подано пояснень і копій документів, існує декілька варіантів розвитку подій:

– сподіватися, що з урахуванням норм та строків, визначених Законом № 2245 [11], у розробленому КМУ порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН буде передбачено умови подання пояснень та копій документів до податкових накладних/розрахунків коригування, зупинених до 01 грудня 2017 р. (тобто буде визначено порядок реалізації прав платників податків для можливості врегулювання процесу реєстрації таких податкових накладних/розрахунків коригування);

– після 02 січня 2018 р. скористатися правом, передбаченим п. 201.10 ст. 201 Кодексу [2] (передбачено можливість реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування без зупинення) та повторно зареєструвати податкові накладні/розрахунки коригування, складені до 01 грудня 2017 р., однак уже з порушенням встановлених строків, та очікувати застосування штрафних санкцій, передбачених п. 1201.1 ст. 1201 ПК України [2]. Також можна змиритися з неможливістю скористатися правом на відновлення реєстрації такої податкової накладної/розрахунку коригування (зазначене не вплине на визначення податкових зобов'язань у звітності з ПДВ), що знову ж таки призведе до негативних наслідків у вигляді можливості застосування штрафних санкцій, передбачених п. 1201.1,

п. 1201.2 ст. 1201 та 201 Кодексу [2], у разі звернення покупця до контролюючого органу із заявою про порушення продавцем строків реєстрації податкових накладних;

– звернутися до судових органів по захист своїх прав. Крім того, покупець може бути залучений третьою стороною під час судового оскарження бездіяльності контролюючого органу, зокрема зобов'язання вчинити певні дії щодо надання можливості подання пояснень та копій документів для прийняття контролюючим органом рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування.

Таким чином, наведене спричиняє негативні наслідки для платника податків, як покупця (отримання можливості скористатися правом на податковий кредит), так і продавця, яким складено таку податкову накладну/розрахунок коригування (неможливість подати пояснення та копії документів), що призводить до притягнення його до відповідальності (з урахуванням норм п. 1201.1, п. 1201.2 ст. 1201 та ст. 201 Кодексу [2]).

Також не слід залишати поза увагою ту обставину, що, якщо платником податків буде прийнято рішення звернутися до судових органів по захист своїх прав щодо надання можливості подати пояснення та копії документів до податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрацію яких зупинено до 01 грудня 2017 р., це призводить до витрачання часу, матеріальних (сплата судового збору) та трудових ресурсів як платника податків, так і контролюючого органу.

Крім того, варто відзначити наявність правової колізії у нормах ПК України. Відповідно до п. 201.16 ст. 201 Кодексу [2] (в редакції до 01 січня 2018 р.), рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН приймає Комісія ДФС України. П. 56.23 ст. 56 Кодексу [2] передбачено, що скарга на рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН подається до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику (ДФС України).

Однак, відповідно до ст. 55 та ст. 56 ПК України [2]:

– податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків або будь-яке інше рішення контролюючого органу може бути скасоване контролюючим органом вищого рівня під час проведення процедури його адміністративного оскарження та в інших випадках, у разі встановлення невідповідності таких рішень актам законодавства (п. 55.1);

– у разі, коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення (п. 56.2).

Тобто, на даний час виникла ситуація, що рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування приймається ДФС України та скарга в адміністративному порядку розглядається також ДФС України, що не відповідає приписам чинного законодавства. Положення ст. 55 та 56 (п. 56.2 та 56.23) Кодексу [2] суперечать одне одному.

Вирішення ситуації можливе шляхом внесення змін до ст. 56 та 201 ПК України [2]. Не слід виключати можливості, що за таких умов рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування може бути оскаржено виключно у судовому порядку.

Також є імовірність, що у розробленому КМУ порядку зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН буде передбачено розгляд пояснень і копій документів та, відповідно, прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування

або про відмову у такій реєстрації буде здійснюватися на рівні Головних управлінь ДФС в областях. У цьому разі необхідність внесення змін до ст. 56 Кодексу відсутня.

Отже, підсумовуючи викладене вище:

1. Недосконалість чинного законодавства (зокрема, призупинення роботи СМ КОР) призводить до обмеження платників податків (продавців) щодо можливості подання пояснень та копій документів до податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрацію яких зупинено до 01 грудня 2017 р., а також настання негативних наслідків у вигляді застосування штрафних санкцій за порушення строків реєстрації податкових накладних.

2. Основний тягар запровадження Системи і внесених змін щодо призупинення її роботи покладається на покупця, тому що в реєстрації податкової накладної головну зацікавленість має саме він (можливість віднесення сум податку до складу податкового кредиту та, відповідно, визначення суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету, у бік зменшення), однак із наведеного він є менш захищеним, оскільки не залучений у процес розблокування та оскарження. У даному разі порушується принцип персональної відповідальності.

3. Під час розроблення та прийняття КМУ порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН потрібно врахувати та усунути всі наявні проблемні питання та недоліки попередніх норма-

тивних актів, якими було регламентовано роботу Системи щодо зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування, а також прийняття рішення про реєстрацію або відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування у разі їх зупинення. Крім того, за можливості слід передбачити умови подання пояснень та копій документів до податкових накладних/розрахунків коригування, зупинених до 01 грудня 2017 р. (тобто, визначити порядок реалізації прав платників податків для можливості врегулювання процесу реєстрації таких податкових накладних/розрахунків коригування). Також у розробленому Порядку слід передбачити можливість запровадження тестового режиму (для усунення можливих технічних недоліків) Системи перед офіційним поновленням її роботи.

4. Особливістю існування нормативно-правового забезпечення адміністрування ПДВ в Україні були і досі є правові колізії окремих положень законодавчих документів, що призводять до суперечок між контролюючими органами та платниками податків. Законодавець повинен знайти спільний знаменник (компроміс) між частотою змін закону і визначеністю податкових норм для платників податків. Інакше це шкодить національній економіці та підриває основи внутрішньої моралі права, порушуючи одразу дві його умови: сталість закону в часі та заборону на закони, що мають зворотну силу.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Логвин А.В. Система моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків: правовий аспект. Приватне та публічне право. 2017. № 4. С. 95–101.
2. Податковий кодекс України: Закон України, № 2755-VI 02 грудня 2010 р. Інформаційно-аналітичний довідник «Ліга-Закон». URL: [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України, № 1797-VIII 21 грудня 2016 р. Інформаційно-аналітичний довідник «Ліга-Закон». URL: [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).
4. Про затвердження Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та Вичерпний перелік документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Наказ МФУ, № 567 13 червня 2017 р. Інформаційно-аналітичний довідник «Ліга-Закон». URL: [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).
5. Про затвердження Порядку роботи комісії Державної фіскальної служби України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації: Наказ МФУ, № 566 13 червня 2017 р. Інформаційно-аналітичний довідник «Ліга-Закон». URL: [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).
6. Про затвердження Регламенту комісії ДФС, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації: Наказ ДФС України, № 450 26 червня 2017 р. Інформаційно-аналітичний довідник «Ліга-Закон». URL: [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).
7. Про встановлення підстав для прийняття рішення комісією Державної фіскальної служби про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або про відмову в такій реєстрації: Постанова КМУ, № 190 29 березня 2017 р. Інформаційно-аналітичний довідник «Ліга-Закон». URL: [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).
8. Про затвердження Порядку розгляду скарг на рішення комісії Державної фіскальної служби про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Постанова КМУ № 485 04 липня 2017 р. Інформаційно-аналітичний довідник «Ліга-Закон». URL: [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).
9. Новий порядок дії системи блокування ПН: який він має бути. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100006688noviyoryadokdiyisistemiblokuvannya-pn-yakiy-vin-maye-butii>.
10. Мінфін погодився, що СМ КОР потребує кардинальних змін. URL: <https://news.dtki.ua/taxation/pdv/46327>.
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 р.: Закон України, № 2245-VIII 07 грудня 2017 р. Інформаційно-аналітичний довідник «Ліга-Закон». URL: [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).
12. Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами: Наказ МФУ, №557 06 червня 2017 р. Інформаційно-аналітичний довідник «Ліга-Закон». URL: [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).
13. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 р.: Проект Закону, № 6776 14 листопада 2017 р. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=62878](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62878).