

УДК 347.73:336.22

**СИСТЕМА МОНІТОРИНГУ ВІДПОВІДНОСТІ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ/РОЗРАХУНКІВ  
КОРИГУВАННЯ КРИТЕРІЯМ ОЦІНКИ СТУПЕНЯ РИЗИКІВ: ПРАВОВИЙ АСПЕКТ**

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

При цьому нормативно-правове регулювання адміністрування податків в Україні перебуває в русі з урахуванням проведення постійних реформ. Так, з 1 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 – ЄМ КОР).

Враховуючи певний проміжок часу, протягом якого ЄМ КОР працює, та досить велику увагу до неї з боку контролюючих органів – Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) – і платників податків, постає необхідність наукових досліджень питання правового аспекту системи моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій** провести неможливо, адже на сьогодні дослідження із цього питання не проводились.

**Постановка завдання.** 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 покращення правових норм, якими регулюється справляння податку.

**Метою статті** є здійснення аналізу правового аспекту системи моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, зокрема, нормативно-правове забезпечення цієї системи (дієвість або її недосконалість) з позиції правового регулювання податку на додану вартість, з'ясування того, чи здатна вона забезпечити дійсний правовий механізм контролю за справлянням податку на додану вартість, а також формулювання відповідних висновків.

**Виклад основного матеріалу.** Податковий кодекс України (далі – ПКУ) [1] визначає основні заходи адміністрування податку на додану вартість та його елементи (платників податку (реєстрація та її

анулювання), об'єкт і базу оподаткування, ставки податку, порядок обчислення, податковий період, строк і порядок його сплати, строк та порядок подання звітності).

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII (далі – Закон № 1797-VIII) [2] внесено зміни до ст. 201 ПКУ, яку доповнено п. 201.16, відповідно до якого реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) може бути зупинена в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, 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 ПКУ.

Крім того, вказаним пунктом передбачено, яким чином відбувається повідомлення платника про зупинення реєстрації податкової накладної (із зазначенням причин), наявність права в платника надати пояснення та/або копії документів, які є достатніми для прийняття контролюючим органом рішення про подальшу реєстрацію або відмову в реєстрації такої податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН.

Ця процедура/механізм, як заявляється представниками влади, є важливим складником 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 будь-яких ускладнень.

Наказом Міністерства фінансів України від 13 червня 2017 р. № 567 (zareestrovaniy u Ministerstvi yustitsii Ukraini 16 chervnya 2017 r. za № 753/30621) [3] затверджено Критерії 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 (далі – Наказ № 567).

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 згаданим критеріям.

При цьому, відповідно до п. 6 Наказу № 567 [3], моніторинг податкової накладної/розрахунку коригування здійснюється ДФС за такими критеріями:

1) обсяг постачання товару/послуги, зазначений у податковій накладній, яка подана на реєстрацію в ЄРПН, у 1,5 раза більший за величину, що дорівнює залишку різниці обсягу постачання такого товару/послуг, зазначеного в податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих з 1 січня 2017 р. в ЄРПН, та обсягу придбання на митній території України та/або ввезення на митну територію України відповідного товару, зазначеного з 1 січня 2017 р. в отриманих податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих у ЄРПН, і митних деклараціях, а також переважання в такому залишку товарів із кодами згідно з УКТ ЗЕД, які визначаються ДФС, більше 75% загального такого залишку та відсутність товару/послуги, зазначеної в податковій накладній, яка подана на реєстрацію в ЄРПН, в інформації, поданій платником податку за встановленою формою, як товару/послуги, що на постійній основі постачається (виготовляється);

2) відсутність (анулювання, призупинення) ліцензій, виданих органами ліцензування, які засвідчують право суб'єкта господарювання на виробництво, експорт, імпорт, оптову й роздрібну торгівлю підкацизними товарами (продукцією), визначеними пп. пп. 215.3.1 та 215.3.2 п. 215.3 ст. 215 розділу VI ПКУ стосовно товарів, які зазначені платником податку в податковій накладній, поданій на реєстрацію в ЄРПН.

У разі, якщо за результатами моніторингу визначено, що податкова накладна/розрахунок коригування відповідає вимогам підпункту 1 та одній з умов, зазначених у підпункті 2 цього пункту, реєстрація такої податкової накладної/розрахунку коригування зупиняється відповідно до вимог п. 201.16 ст. 201 розділу V ПКУ.

Тобто з урахуванням вимог Наказу № 567 не підлягають моніторингу такі накладні:

– податкові накладні, видані суб'єктами малого підприємництва (обсяг постачання за місяць становить менше 500 000 грн) та великими платниками податків (кількість сплачених податків і зборів перевищує 5 000 000 грн);

– податкові накладні, виписані на неплатників (на кінцевого споживача) та за операціями, звільненими від оподаткування, або такими, що оподатковуються за нульовою ставкою;

– податкові накладні платників податків, які витримують «податкове навантаження» [4].

Також Наказом № 567 [3] визначено Вичерпний перелік документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Крім того, Наказом Міністерства фінансів України від 13 червня 2017 р. № 566 (зареєстрований у Міністерстві юстиції України 16 червня 2017 р.

за № 752/30620) [5] затверджено Порядок 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 (далі – Комісія), а також форму рішення щодо реєстрації або відмови в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування (далі – Наказ № 566).

У свою чергу Державною фіскальною службою України Наказом від 26 червня 2017 р. № 450 [6] затверджено Регламент комісії ДФС, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації (далі – Наказ № 450).

Постановою Кабінету Міністрів України від 29 березня 2017 р. № 190 [7] встановлено підстави для прийняття рішення комісією Державної фіскальної служби про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або про відмову в такій реєстрації (далі – Постанова № 190). Зокрема, підстави для прийняття комісією ДФС рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування є такими:

– ненадання платником податку письмових пояснень стосовно підтвердження інформації, зазначеної в податковій накладній/розрахунку коригування, до якої/якого застосована процедура зупинення реєстрації згідно з п. 201.16 ст. 201 ПКУ;

– ненадання платником податку копій документів відповідно до пп. «в» пп. 201.16.1 п. 201.16 ст. 201 ПКУ;

– надання платником податку копій документів, які складені з порушенням законодавства та/або не є достатніми для прийняття комісією ДФС рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування.

Крім того, Постановою Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 р. № 485 [8] затверджено Порядок розгляду скарг на рішення комісії Державної фіскальної служби про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – Постанова № 485).

Також варто звернути увагу на проект Закону України «Про внесення змін до підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних» від 15 вересня 2017 р. № 7115 [9], яким пропонується перевести СМ КОР у тестовий режим та передбачити її «ручне керування».

Зазначивши нормативно-правові акти, якими регламентовано порядок автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, більш детально торкнемось

проблем та недоліків правового регулювання цієї системи адміністрування ПДВ.

Незважаючи на те, що внесені Законом № 1797-VIII [2] зміни набирали чинності з 1 квітня 2017 р., фактично процедура зупинення реєстрації податкових накладних у ЄРПН почала працювати з 1 липня 2017 р. Анонсований тестовий режим (з 1 квітня 2017 р. по 30 червня 2017 р.) не працював з огляду на той факт, що критерії оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, були затверджені в першій половині червня 2017 р., і до цього часу зупинення (блокування) реєстрації податкових накладних у ЄРПН не здійснювалося.

Вказане призвело до численних непорозумінь із боку як ДФС, так і платників податків щодо того, яким чином працює система, як подавати (у якому вигляді) документи в разі зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування. Фактично блокувались податкові накладні, які виписані на неплатників (на кінцевого споживача) та за операціями, звільненими від оподаткування, або такими, що оподатковуються за нульовою ставкою.

Одним із недоліків системи є те, що для виведення перевищення обсягів постачання за виданими податковими накладними враховуються обсяги придбання тільки з 1 січня 2017 р. (за отриманими податковими накладними). Таким чином, у разі виписки податкової накладної на реалізацію товарів, придбаних до 1 січня 2017 р., або якщо кількість товарів за податковою накладною (виписаною після 1 січня 2017 р.) перевищує кількість їх придбання з 1 січня 2017 р. (система не враховує наявність залишків станом на 1 січня 2017 р. чи придбання товарів від неплатників ПДВ), реєстрація її в ЄРПН буде зупинена.

При цьому з 1 січня 2015 р. реєстрації в ЄРПН підлягають усі без винятку податкові накладні, а також запроваджена система електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ), що, відповідно, дає можливість враховувати обсяги придбання й реалізації товарів саме з 1 січня 2015 р. (за отриманими та виданими податковими накладними). У свою чергу законодавцем із певних причин під час визначення критеріїв моніторингу за відправну точку береться саме 1 січня 2017 р.

По-перше, це створює перешкоди для сумлінних платників податків. По-друге, у разі зупинки реєстрації податкової накладної дає можливість надавати для розгляду Комісії під різні операції з реалізації одні та ті ж документи на придбання (до 1 січня 2017 р.), тому що кожний раз під час зупинення реєстрації податкової накладної та розгляду Комісією наданих документів оцінюється тільки конкретна операція, а не в сукупності з діяльністю платника загалом, тим самим створюються певні умови для схем маніпулювання.

Також критерій щодо обсягів придбання й реалізації торкнувся безпосередньо виробників, оскільки під час виготовлення продукції (робіт, послуг) вони

придбавають сировину, витрачають воду, електроенергію тощо, тобто коди сировини, товарів за УКТ ЗЕД і послуг ДКПП, які він придбаває та виготовляє, не співпадають.

При цьому реєстрація податкової накладної, виписаної відповідно до п. 187.1 ст. 187 ПКУ [1], яким передбачено, що датою виникнення податкових зобов'язань із постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше, зокрема, дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, тобто за першої події (отримання передплати), за умовою також буде зупинена.

Детальніше розглянемо підстави для прийняття рішення Комісією ДФС про реєстрацію податкової накладної в ЄРПН або про відмову в реєстрації.

Варто зазначити, що наведений перелік [7] не містить конкретних та об'єктивних причин для відмови в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування. Якщо суб'єктом господарювання взагалі не надано пояснення й документи, усе більш-менш зрозуміло. А якщо, на думку Комісії, відмова буде з причини надання платником податку копій документів, які складені з порушенням законодавства та/або не є достатніми для прийняття Комісією ДФС рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування, то при цьому форма рішення про відмову [5] не передбачає, зазначення яких саме документів недостатньо або які з них складені з порушеннями. Також із цього формулювання не зрозуміло, з якої причини була відмова – надані документи не є достатніми чи надані документи складені з порушенням чинного законодавства.

Те ж стосується обставин надання платником повного пакета документів за встановленим переліком (підтверджує господарську операцію, за якою складено податкову накладну), проте не надано пояснення. Не зрозуміло, чи можна в такому разі стверджувати, що відмова в реєстрації податкової накладної буде обґрунтованою, з урахуванням пп. 201.16.2 п. 201.16 ПКУ.

Прийняття такого рішення не може бути віднесене до дискреційних функцій контролюючого органу, тобто коли такий орган може обирати з декількох юридично допустимих рішень те, яке він вважає найкращим за конкретних обставин та яке захистить або відновить порушене право.

Під дискреційними повноваженнями необхідно розуміти надання органу або посадовій особі повноважень діяти на власний розсуд у межах закону. Дискреційні повноваження полягають у тому, що суб'єкт владних повноважень може обирати в конкретній ситуації альтернативне рішення, яке є законним.

У цьому разі рішення фіскального органу не відповідають критеріям чіткості й зрозумілості акта індивідуальної дії та зумовлюють його неоднозначне трактування, що у свою чергу впливає на можли-



вість реалізації права або виконання обов'язку платником податків щодо виконання юридичного волевиявлення суб'єкта владних повноважень.

При цьому звернемо увагу на ту обставину, що рішення буде прийматися з огляду на надані платником податків документи в підтвердження господарської операції [3; 7]. Як бачимо, вичерпний перелік [3] містить усі ті ж товаро-транспортні накладні, сертифікати відповідності, документи щодо наявності трудових ресурсів тощо, знайомі зі спорів за «нікчемними правочинами» та «операціями, не спрямованими на реальне настання наслідків» [10].

Тобто в цьому разі можна погодитися із думкою деяких фахівців [11], що за новими положеннями податкового законодавства тенденція «презюмованої нереальності» продовжується. У свою чергу ДФС намагається на стадії реєстрації податкових накладних виявляти та зупиняти «ризикові» операції. Фактично в разі зупинки реєстрації податкової накладної ДФС проводить перевірки окремих господарських операцій.

При цьому варто зазначити, що за чинним законодавством віднесені до вичерпного переліку довіреності та рахунки-фактури не є первинними документами, а за сталою судовою практикою товаро-транспортні накладні є первинними документами лише для підтвердження операцій (надання послуг) з перевезення товарів та, відповідно, можуть не надаватися для підтвердження господарських операцій. У зв'язку із цим вони, на нашу думку, не можуть бути включені до вичерпного переліку.

Водночас відповідно до позиції Вищого адміністративного суду України [12] визначальною ознакою господарської операції є те, що вона повинна спричиняти реальні зміни майнового стану платника податків. З метою встановлення факту здійснення господарської операції, формування витрат для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток або податкового кредиту з податку на додану вартість належить з'ясовувати, зокрема, такі обставини:

1) рух активів у процесі здійснення господарської операції (дослідженню підлягають усі первинні документи, які належить скласти залежно від певного виду господарської операції);

2) встановлення спеціальної податкової правосуб'єктності учасників господарської операції (статус постачальника товарів (послуг), придбання яких є підставою для формування податкового кредиту з ПДВ; особа, яка видає податкову накладну, повинна бути зареєстрована як платник ПДВ на момент вчинення відповідної господарської операції; обізнаність платника щодо дефектів у правовому статусі його контрагентів (відсутність реєстрації їх як платників ПДВ, відсутність у посадових осіб чи інших представників контрагента повноважень на складання первинних, розрахункових документів, податкових накладних));

3) встановлення зв'язку між фактом придбання товарів (послуг), спорудженням основних фондів, імпортом товарів (послуг), понесенням інших ви-

трат та господарською діяльністю платника податку (в обов'язковому порядку необхідно досліджувати наявність господарської мети під час вчинення відповідних дій платника податку).

Аналогічна позиція Вищого адміністративного суду України викладена в інформаційному листі «Проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби» [13].

Крім того, за сталою практикою розгляду справ Верховним Судом України наявність чи відсутність окремих документів, а також окремі недоліки в їх оформленні не є беззаперечною підставою для висновків про нереальність господарських операцій, якщо рух активів мав місце [9].

Також, згідно з позицією самого контролюючого органу [14] та судовою практикою [10], яка склалась останнім часом, відсутність товарно-транспортної накладної не може свідчити про нереальність здійснення господарської операції за наявності інших підтверджуючих документів, які надають право на формування податкового кредиту.

З огляду на наведене та у зв'язку з відсутністю в рішенні фіскального органу про відмову в реєстрації податкової накладної відповідних даних щодо належного дослідження всіх обставин справи (рух активів, встановлення спеціальної податкової правосуб'єктності учасників господарської операції, наявність ділової мети), за яких можна зробити висновки про неспрямованість на реальне настання наслідків певної операції платника, воно не може вважатись обґрунтованим і правомірним.

Варто звернути увагу на позицію Вищого адміністративного суду України (ухвала від 14 червня 2016 р. в справі № К/800/39908/15) [10], за якою висновки про нереальність господарських операцій (недоліки в оформленні первинних документів, у тому числі допущені контрагентами) можуть бути обґрунтованими лише за умови встановлення податковим органом наявності замкнутої схеми руху коштів, яка могла б свідчити про узгодженість дій позивача та його постачальників для одержання товариством незаконної податкової вигоди.

При цьому, на нашу думку, рух активів, спеціальна податкова правосуб'єктність учасників господарської операції, наявність ділової мети, замкнутої схеми руху коштів можуть бути належним чином досліджені (встановлені) лише під час проведення планових або позапланових виїзних перевірок із питань фінансово-господарської діяльності платника податків за сукупними показниками.

Підсумовуючи наведене, можна стверджувати, що зміни, які відбулись у законодавстві щодо адміністрування ПДВ, спрямовані на підвищення фіскальної ефективності його справляння. У зв'язку із чим держава за допомогою внесення змін до ПКУ намагається запровадити додаткові обмеження для платників податків із метою недопущення схем маніпулювання податковими зобов'язаннями та податковим кредитом, однак без належного правового підґрунтя.

Запровадження системи моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, яка спрямована на недопущення схем маніпулювання податковими зобов'язаннями та податковим кредитом, фактично призводить до надмірного навантаження на сумлінних платників.

Насамперед це стосується виробників товарів (робіт, послуг), оскільки критерій щодо обсягів придбання й постачання безпосередньо стосується специфіки їх роботи (наприклад, довгий цикл виробництва, отримання передплати навіть до фактичного придбання сировини для виробництва).

Як бачимо, під наведені критерії підпадають не тільки незаконні операції «ризикових» платників податків, а й повністю законна діяльність сумлінних платників.

Крім того, відповідно до п. 201.10 ст. 201 ПКУ [1] відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів/послуг податкових накладних у ЄРПН не дає права покупцю на включення сум ПДВ до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми ПДВ, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

Тобто в разі зупинки реєстрації податкової накладної (для постачальника – податкові зобов'язання, які в будь-якому разі повинні бути відображені у звітності за відповідний період, і сплачені податки) основний тягар запровадження вказаної системи 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 за розглядуваних умов він є менш захищеним, оскільки не залучений у процес розблокування й оскарження. У цьому разі порушується принцип персональної відповідальності.

Однак це не виключає можливості залучення покупця третьою стороною під час судового оскарження рішення контролюючого органу про відмову в реєстрації податкової накладної, якщо договором (складеним відповідно до вимог Цивільного кодексу України) сторонами передбачена відповідальність постачальника (у вигляді штрафних санкцій або розірвання договору) за нереєстрацію протягом певного строку податкової накладної (як правило, такий строк значно менший, ніж передбачений законодавством).

Можна стверджувати, що із запровадженням СМ КОР (з урахуванням критерію щодо дотримання податкового навантаження [3]) держава намагається підвищити надходження до бюджету. Зазначене також створює умови для використання схем маніпулювання податковими зобов'язаннями та податковим кредитом недобросовісними підприємствами (за дотримання певних умов).

Зауважимо також, що введення додаткових критеріїв реєстрації податкової накладної не узгоджу-

ється з досвідом країн Європейського Союзу, де згідно з Директивою Ради Європейського Союзу № 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. [15] забороняється покладення на платників будь-яких інших зобов'язань чи формальностей із реєстрації податкових накладних, окрім тих, що стосуються підтвердження електронного цифрового підпису та електронного обміну даними.

Крім того, уже зараз (з урахуванням даних Єдиного державного реєстру судових рішень [9]) можна сказати, що запроваджена система моніторингу призведе до збільшення податкових спорів із питань оскарження рішень контролюючих органів, зокрема й щодо відмови в реєстрації податкових накладних, які навряд чи будуть вирішуватись на користь органів ДФС, що позначиться на втратах бюджету зі сплати (відшкодування) судового збору.

Не варто відкидати можливість того, що за окремими судовими справами про скасування рішень про відмову в реєстрації податкової накладної деякі платники будуть заявляти вимоги щодо компенсації понесених збитків – втраченої вигоди (відмова покупця від отримання товарів (розірвання договорів) або відшкодування сплачених на користь покупця штрафних санкцій за відсутності зареєстрованої своєчасно податкової накладної). Це також може призвести до втрат бюджету в разі задоволення судами таких вимог позивачів.

Зазначене також вплине на відповідне навантаження на юридичні підрозділи ДФС та підрозділи, які безпосередньо входять до складу відповідних робочих груп [5; 6] та мають відношення до супроводження СМ КОР.

Крім того, анонсована боротьба щодо запобігання появі «фіктивного» податкового кредиту та забезпечення достовірності інформації в СМ КОР електронного адміністрування ПДВ залишається «боротьбою з вітрями млинами».

**Висновки.** Особливістю існування нормативно-правового забезпечення адміністрування податку на додану вартість в Україні залишаються правові колізії окремих положень законодавчих документів, що призводять до суперечок між контролюючими органами та платниками податків.

Запровадження системи моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, може бути дієвим засобом податкового контролю з метою недопущення схем маніпулювання податковими зобов'язаннями та податковим кредитом, проте за умови належного правового підґрунтя.

По-перше, необхідний перегляд критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН. По-друге, необхідне визначення (включення до) вичерпного переліку документів з урахуванням вимог чинного законодавства щодо віднесення їх до первинних та сталої судової практики стосовно

достатності для підтвердження реальності господарської операції. По-третє, рішення фіскального органу повинне відповідати критеріям чіткості й зрозумілості акта індивідуальної дії (має містити конкретні підстави для відмови в реєстрації податкової накладної, а не загальні фрази «надання платником податку копій документів, які складені з порушенням законодавства та/або не є достатніми для прийняття рішення»), тобто містити зазначення того, яких саме документів недостатньо або які саме документи складені з порушенням законодавства.

Також не є виключною можливість переведення СМ КОР у тестовий режим [9] для доопрацювання технічних недоліків та усунення правових суперечок. Варто додати, що система моніторингу критеріїв оцінки ступеня ризиків, на нашу думку, може розглядатись виключно як засіб інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів (підстава для проведення перевірки), а не як різновид перевірок.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>.
3. Про затвердження Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, та Вичерпного переліку документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Наказ Міністерства фінансів України від 13 червня 2017 р. № 567 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE30621.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE30621.html).
4. Блокування реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування: як жити далі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.buh24.com.ua/blokuvannya-reyestratsiyi-pn-rk-yak-zhiti-dali/>.
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 Міністерства фінансів України від 13 червня 2017 р. № 566 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0752-17>.
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 Державної фіскальної служби України від 26 червня 2017 р. № 450 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakaz-dfsu-vid-260617-r-450>.
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 Кабінету Міністрів України від 29 березня 2017 р. № 190 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/190-2017-п>.
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 Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 р. № 485 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/485-2017-п>.
9. Про внесення змін до підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних : проект Закону України від 15 вересня 2017 р. № 7115 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=62549](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62549).
10. Єдиний державний реєстр судових рішень: веб-сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua>.
11. Блокування реєстрації податкових накладних, або нереальні господарські операції «по-новому» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kmp.ua/ua/analytics/infoletters/blocking-of-the-tax-invoices-registration/>.
12. Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України : лист Вищого адміністративного суду України від 2 червня 2011 р. № 742/11/13-11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0742760-11>.
13. Проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби : лист Вищого адміністративного суду України від 20 липня 2010 р. № 1112/11/13-10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v1112760-10>.
14. Щодо права на податковий кредит за відсутності товарно-транспортної накладної : лист Міністерства доходів і зборів України від 19 вересня 2013 р. № 11569/6/99-99-22-01-03-15/1128 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/4229-11569.html>.
15. Про спільну систему податку на додану вартість : Директива Ради Європейського Союзу від 28 листопада 2006 р. № 2006/112/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_928).



### **Логвин А.В. СИСТЕМА МОНИТОРИНГУ ВІДПОВІДНОСТІ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ/РОЗРАХУНКІВ КОРИГУВАННЯ КРИТЕРІЯМ ОЦІНКИ СТУПЕНЯ РИЗИКІВ: ПРАВОВИЙ АСПЕКТ**

Нормативно-правове регулювання адміністрування податків в Україні перебуває в русі з урахуванням проведення постійних реформ. У статті проаналізовано правовий аспект системи моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків. Зокрема, приділено увагу нормативно-правовому забезпеченню цієї системи (дієвість або її недосконалість) з позиції правового регулювання податку на додану вартість. Визначено здатність системи забезпечити дійсний правовий механізм контролю за справлянням податку на додану вартість та зроблено відповідні висновки.

**Ключові слова:** Податковий кодекс України, податок на додану вартість, система електронного адміністрування податку на додану вартість, система моніторингу критеріїв оцінки ступеня ризиків.

### **Логвин А.В. СИСТЕМА МОНИТОРИНГА СООТВЕТСТВИЯ НАЛОГОВЫХ НАКЛАДНЫХ/РАСЧЕТА КОРРЕКТИРОВКИ КРИТЕРИЯМ ОЦЕНКИ СТЕПЕНИ РИСКОВ: ПРАВОВОЙ АСПЕКТ**

Нормативно-правовое регулирование администрирования налогов в Украине находится в движении, учитывая проведение постоянных реформ. В статье проанализирован правовой аспект системы мониторинга соответствия налоговых накладных/расчётов корректировок критериям оценки степени рисков. Уделено внимание нормативно-правовому обеспечению данной системы (действенность или её неидеальность) с точки зрения правового регулирования налога на добавленную стоимость. Определена способность системы обеспечить существенный правовой механизм контроля за администрированием налога на добавленную стоимость и сделаны соответствующие выводы.

**Ключевые слова:** Налоговый кодекс Украины, налог на добавленную стоимость, система электронного администрирования налога на добавленную стоимость, система мониторинга критериев оценки степени рисков.

### **Lohvyn A.V. THE SYSTEM OF MONITORING THE CONFORMITY OF TAX INVOICES/ CALCULATIONS OF ADJUSTMENTS TO THE CRITERIA FOR ASSESSING THE DEGREE OF RISK: THE LEGAL ASPECT**

One of the obligatory structural features of the state is the taxation system, since one of the goals of state regulation is a system of administration of taxes and fees, in which, on the one hand, collected taxes should be sufficient to ensure the fulfillment of tasks and the fulfillment of the functions facing the state, on the other hand, the burden of the procedure for collecting taxes should not be excessive for the payer.

Value added tax is the main source of filling the State Budget of Ukraine. Consequently, the state of public finances largely depends on its economic fiscal efficiency. Its increase requires the improvement of the legal rules that govern the collection of taxes. At the same time, the legal regulation of the administration of the value added tax in Ukraine is in motion, taking into account ongoing reforms, which necessitates scientific research on this issue.

From 01.07.2017, value added tax payers introduced a system for monitoring the compliance of tax invoices/adjustments to the criteria for assessing the degree of risk sufficient to stop the registration of a tax invoice/adjustment calculation in the Unified Register of Tax Bills (Monitoring System).

The essence of the Monitoring System is that the registration of the tax invoice/calculation of the adjustment in the Unified Register of Tax Invoices (URTI) may be stopped. The registration stop is in the order determined by the Cabinet of Ministers of Ukraine, if such a tax invoice/calculation is adjusted, a set of criteria for assessing the degree of risk sufficient to stop the registration of the tax invoice/calculation of the adjustment in the URTI is being met. In this case, the payer is provided with the right to provide explanations and/or copies of documents (on an exhaustive list) sufficient for the decision of the controlling body to accept registration or refusal to register such a tax invoice/calculation of adjustment in the URTI.

The article analyzes the legal aspect of the system for monitoring the compliance of tax invoices / adjustments with the criteria for assessing the degree of risk. In particular, attention was paid to the legal regulation of the given system (efficiency or its imperfection) from the point of view of legal regulation of the value added tax. The ability of the system to provide an effective legal mechanism for controlling the value added tax, and draw the appropriate conclusions.

The changes that have taken place in the legislation on the administration of value added tax are aimed at increasing the fiscal efficiency of its collection. The state, through the introduction of amendments to the Tax Code, tries to introduce additional restrictions for taxpayers in order to prevent tax lending and tax lending schemes. The introduction of a monitoring system aimed at preventing schemes for manipulating tax liabilities and tax credits actually leads to an excessive burden on conscientious payers. The peculiarity of the existence of a legal and regulatory framework for the administration of value added tax in Ukraine has been to date the legal conflicts of certain provisions of legislative documents, which lead to disputes between supervisors and taxpayers.

**Key words:** Tax Code of Ukraine, value added tax, e-administration of value added tax, system of monitoring the criteria for rating grades.