

УДК 338.46

## БЛОКУВАННЯ РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ: ПРОБЛЕМИ, НАСЛІДКИ, ПЕРСПЕКТИВИ

Тацій І.В.

### BLOCKING REGISTRATION OF TAX APPLICATIONS: PROBLEMS, CONSEQUENCES, PROSPECTS

Tatsii I.

*У статті проаналізовано систему реєстрації податкових накладних/розрахунку коригувань в Україні, обґрунтовано необхідність покращення системи блокування реєстрації податкових накладних, запропоновано шляхи її удосконалення.*

**Ключові слова:** податкова накладна, ступень ризику, блокування, призупинення реєстрації, розрахунок коригувань, електронне адміністрування, моніторинг.

#### Постановка проблеми.

Податок на додану вартість (ПДВ) є одним із основних наповнювачів бюджету України та найпроблемнішим з усіх податків, як з точки зору його обліку, так і з позицій його адміністрування.

Система блокування реєстрації податкових накладних/розрахунку коригувань в Україні знаходиться в системній кризі. Ключова проблема не в тому, що система блокує багато податкових накладних (блокується близько 1% від загального валу), а в тому, що комісія ДФС, яка відповідає за розгляд заяв про розблокування, мало розблоковує. Заблокованими за результатами розгляду комісією заяв платників залишаються близько 70% ПН. У результаті число заблокованих накладних зростає, а підприємства, чії накладні заблоковані, опиняються у вкрай складній ситуації через вимивання їхніх обігових коштів.

Це обумовлює важливість та актуальність дослідження цього питання.

#### Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Треба відзначити, що дослідженням різних аспектів проблем обліку, контролю і аналізу податку на додану вартість займалися і займаються такі автори, як: О.О. Амоша, В.В. Буряковський, В.Д. Волканов, Д.А. Дяковський, Н.М. Ушапівська, М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська, В.М. Сердюк та інших науковців і практиків. Практика свідчить, що в обліку розрахунків по податку на додану вартість виникає багато питань, непорозумінь та суперечностей щодо правильного застосування податкових норм, визнан-

ня в обліку сум податкового зобов'язання та податкового кредиту, адміністрування податку.

**Мета.** Основною метою статті є аналіз норм чинного законодавства в Україні стосовно процесу реєстрації податкових накладних/розрахунку коригувань, висвітлення проблем та наслідків блокування реєстрації ПН/ПК та перспектив удосконалення системи.

**Матеріали і результати дослідження.** Трохи більше місяця залишилося до повторного запуску системи блокування ПДВ-накладних. За цей час Кабінет Міністрів повинен довести до ладу критерії, на основі яких відбуватиметься блокування, і прийняти до 1 березня 2018 року відповідний порядок.

Утім, бізнес поки що більше хвилює те, як розблокувати вже «заморожені» накладні. Проблема в тому, що закон №2245-VIII, який передбачає припинення дії механізму блокування, набрав чинності лише 31 грудня 2017 року. При цьому його норми припускали, що вже 2 січня 2018 року ПДВ-накладні, які були припинені станом на 1 грудня 2017 року, мають бути розблоковані.[1]

Починаючи з 01.07.2017 р. згідно з п. 201.16 ст.201 Податкового кодексу реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригувань могло бути зупинено у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, якщо така податкова накладна відповідає сукупності критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення їх реєстрації у ЄРПН. [2]

Зазначені Критерії разом з вичерпним переліком документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію ПН/ПК в ЄРПН, було затверджено наказом Міністерства фінансів України від 13.06.2017 №567. [3]

Період з 01.04.2017 до 01.07.2017 було визначено як перехідний період, протягом якого процедура зупинення реєстрації ПН/ПК в ЄРПН здійснювалась без фактичного зупинення. Якщо податкова накладна складена у червні 2017 року, а реєстрація її

відбувається після 01.07.2017, то на таку накладну поширюється процедура зупинення, але лише за умови невідповідності її ознакам, визначених підпунктами 1 – 4 п.5 Критеріїв.

Моніторинг здійснюється ДФС на підставі аналізу даних звітних показників платника податку, наявної податкової інформації, а також інформації, поданої платником за формою згідно із додатком до цих Критеріїв.

Усі податкові накладні/розрахунки коригувань, що подаються на реєстрацію в ЄРПН з метою оцінки ступеня ризиків, достатніх для їх зупинення, до проведення Моніторингу, за результатами якого можливе зупинення їх реєстрації, перевіряються ДФС на відповідність до ознак, визначених підпунктами 1 – 4 п.5 Критеріїв.

Якщо за результатами перевірки ДФС встановлено, що ПН/РК відповідає одній з цих ознак, – така ПН/РК не підлягає Моніторингу.

Не зупиняється реєстрація ПН/РК якщо:

1) податкова накладна не підлягає наданню отримувачу (покупцю). Такі податкові накладні складаються у разі:

здійснення операцій з постачання неплатникам ПДВ;

при умовному продажу (зокрема, при нарахуванні податкових зобов'язань відповідно до п. 198.5 ст. 198 та п. 199.1 ст. 199 Податкового кодексу, анулюванні реєстрації платника податку, у разі перевищення бази оподаткування над договірною вартістю)

при отриманні послуг від нерезидента;

при здійсненні експортних операцій;

зведені податкові накладні за щоденним підсумком реалізації.

2) податкова накладна складена за операцією, що є звільненою від оподаткування (стаття 197; пункти 2, 3, 4<sup>1</sup>, 12, 23, 26, 26<sup>1</sup>, 27, 28, 32, 38, 45, 46, 47 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу).

3) обсяг постачання, в ПН/РК, зареєстрованих в поточному місяці, з урахуванням поданої на реєстрацію ПН/РК, становить менше 500 тис. грн. та керівник - посадова особа такого платника податку займає аналогічну посаду не більше ніж у трьох діючих платників податків. При визначенні обсягу постачання не враховується сума ПДВ. За поточний період береться звітний період, в якому складена податкова накладна/розрахунок коригування, що реєструється в ЄРПН.

4) загальна сума сплачених у 2016 р. єдиного внеску та податків і зборів платником та його відокремленими підрозділами становить більше 5 млн грн. При розрахунку суми податків не беруться до уваги суми ПДВ, сплачені при ввезенні товарів на митну територію України (ця ознака використовувалася з 01.04.2017 р. до 01.01.2018 р.).

5) одночасно  $D > 0,05$ , а  $P < P_m \times 1,3$ ,

де  $D$  - розрахункова величина, яка дорівнює  $S/T$ ;

$S$  - загальна сума сплачених за останні 12 місяців сум єдиного внеску та податків і зборів (крім су-

ми ПДВ, сплаченої при ввезенні товарів на митну територію України) платником податку та його відокремленими підрозділами;

$T$  - загальна сума постачання товарів/послуг на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою та ставкою 7 %, за останні 12 місяців, за зареєстрованими ПН/РК

$P$  - сума ПДВ в зареєстрованих у звітному (податковому) періоді ПН/РК, з урахуванням поданої на реєстрацію ПН/РК;

$P_m$  - найбільша місячна сума ПДВ в зареєстрованих ПН/РК за останні 12 місяців.

Наказом Міністерства фінансів України від 21.07.2017 №654 внесено зміни до наказу №567, зокрема, п.6.1 Критеріїв викладено у новій редакції і вже з 12.08.2017р. податкові накладні блокуються за новими критеріями.

#### **Критерій 1:**

обсяг постачання товару/послуги, зазначений у ПН/РК, у 1,5 рази більший залишку різниці обсягу придбання на митній території України такого товару/послуги (крім обсягу придбання товарів/послуг за операціями, які звільнені від оподаткування та підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою) та/або ввезення на митну територію України такого товару, зазначеного з 01.01.2017 в отриманих ПН/РК, зареєстрованих в ЄРПН і митних деклараціях, та обсягу постачання відповідного товару/послуги, зазначеного у ПН/РК, зареєстрованих з 01.01.2017. [4]

У попередній редакції різниця визнавалася між обсягом постачання та обсягом придбання, при цьому при обрахунку обсягу постачання не враховувались РК, проте бралися до уваги обсяги придбаних товарів за звільненими від ПДВ операціями.

переважання у такому залишку (більше 75% загального такого залишку) товарів з кодами згідно з УКТ ЗЕД, які визначаються ДФС.

Перелік кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД затверджено наказом ДФС від 30.06.2017р.№461.

3) відсутність товару/послуги, зазначеного в податковій накладній, яка подана на реєстрацію в Реєстрі, в інформації, поданій платником податку за встановленою формою, як товару/послуги, що на постійній основі постачається (виготовляється). Мається на увазі Таблиця даних платника податку, що є додатком до Критеріїв.

Зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування за цим критерієм здійснюється за умови, що сума ПДВ, зазначена в зареєстрованих у звітному (податковому) періоді податкових накладних, з урахуванням податкової накладної / розрахунку коригування, поданої на реєстрацію в Реєстрі, які відповідають вимогам підпункту 1 цього пункту, більша за середньомісячну суму сплачених за останні 12 місяців єдиного внеску та податків і зборів (крім суми ПДВ, сплаченої при ввезенні товарів на митну територію України) платником податку та його відокремленими підрозділами.

**Критерій 2:**

відсутність (анулювання, призупинення) ліцензій, виданих органами ліцензування, які засвідчують право суб'єкта господарювання на виробництво, експорт, імпорт, оптову і роздрібну торгівлю підакцизними товарами (продукцією), визначеними підпунктами 215.3.1 та 215.3.2 п. 215.3 ст. 215 Податкового кодексу, стосовно товарів, які зазначені платником податку у податковій накладній, поданій на реєстрацію в Реєстрі. (п. 6.2 Критеріїв).

Якщо за результатами моніторингу буде визначено, що податкова накладна / розрахунок коригування відповідає будь-якій одній із умов, наведених у п. 6.2 Критеріїв, реєстрація такої накладної/розрахунку буде зупинена.

Підпунктом 201.16.1 п. 201.16 ст. 201 Податкового кодексу визначено, що у разі зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН, платнику податку протягом операційного дня контролюючий орган в автоматичному режимі надсилає (в електронному вигляді у текстовому форматі) квитанцію про зупинення реєстрації такої податкової накладної / розрахунку коригування. Така квитанція є підтвердженням зупинення такої реєстрації.

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

- порядковий номер та дата складення податкової накладної / розрахунку коригування;
- визначення критерію(ів) оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН, на підставі яких було здійснено зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування;
- пропозиція щодо надання платником податку пояснень та/або копії документів (за вичерпним переліком), достатніх для прийняття контролюючим органом рішення про реєстрацію такої податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН.

Пунктом 3 Критеріїв передбачено що платник податку, який отримав квитанцію про зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Реєстрі, має право подати на розгляд Комісії ДФС інформацію за встановленою формою щодо:

видів економічної діяльності відповідно до Класифікатора видів економічної діяльності (КВЕД ДК 009:2010);

кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД, що на постійній основі постачаються (виготовляються) та/або придбаваються (отримуються) платником податку;

кодів послуг згідно з Державним класифікатором продукції та послуг (ДК 016-2010) (далі-ДКПП), що на постійній основі постачаються (виготовляються) та/або придбаваються платником податку.

Така інформація згідно п. 4 Критеріїв подається виключно в електронному вигляді у вигляді Таблиці даних платника податку, яка є додатком до Критеріїв (далі – Таблиця). Таблиці платника, подані з пору-

шенням цієї вимоги не приймаються до розгляду та врахування в роботі (Лист № 17830).

Подання Таблиці для платника податку є можливістю упередження зупинення реєстрації ПН/РК за ідентичними операціями. При правильному заповненні платником Таблиці і прийнятті Комісією ДФС в подальшому реєстрація ПН з зазначеними кодами згідно УКТ ЗЕД/ДКПП не зупинятиметься.

Електронні формати Таблиці розміщені на офіційному веб-порталі ДФС у розділі «Електронна звітність»/Платникам податків про електронну звітність/Інформаційно-аналітичне забезпечення /Реєстр електронних форм податкових документів.

При поданні Таблиці відповідно до виду економічної діяльності зазначення кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД/послуг згідно з Державним класифікатором продукції послуг (ДК 016-2010), що постачаються (виготовляються) платником податку є обов'язковим, на відміну від зазначення кодів товарів/послуг, що придбаваються (отримуються) таким платником для їх виготовлення.

При отриманні квитанції про зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН платник податку має право подати на розгляд Комісії ДФС, яка приймає рішення про реєстрацію ПН/РК в ЄРПН або відмову в такій реєстрації письмові пояснення та/або копії документів, зазначені у п.п.«в» п.п.201.16.1 п.201.16 ст.201 ПКУ.

Таке право зберігається за платником протягом 365 календарних днів, що настають за датою виникнення податкового зобов'язання, відображеного у ПН, реєстрацію якої зупинено.

Наказом №567 затверджено вичерпний перелік документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію ПН/РК в ЄРПН (далі – документи).

Пояснення подається у вигляді Повідомлення щодо подачі документів про підтвердження реальності здійснення операцій по відмовленим ПН/РК за формою J(F)1312602 (далі – Повідомлення).

Всі поля Повідомлення є обов'язковими до заповнення.

Табличну частину Повідомлення необхідно заповнювати відповідно до табличної частини ПН/РК (з відповідними знаками).

Надсилається Повідомлення виключно в електронному вигляді засобами електронного зв'язку з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного цифрового підпису відповідальних осіб. При цьому повідомлення формується по кожній окремо ПН/РК, реєстрацію якої зупинено в ЄРПН.

До Повідомлення по кожній ПН в обов'язковому порядку додаються у вигляді окремих додатків за формою J(F)1360102 у форматі PDF копії всіх первинних документів, зазначених у Вичерпному переліку документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН за конкретним критерієм

Сформувати та направити Повідомлення з додатками можна:

- через особистий кабінет електронного сервісу «Електронний кабінет платника»;

- через офіційний веб-портал ДФС за допомогою безкоштовного програмного забезпечення ДФС та будь-якого програмного забезпечення, яке формує вихідний файл відповідно до затвердженого формату (стандарту) – за вибором платника самостійно на власний розсуд.

Перша квитанція, яку отримає платник після відправлення Повідомлення та додатку, підтверджує передачу платником документа в електронному вигляді, у другій квитанції визначається статус документа (Прийнято/Не прийнято).

У разі зупинення РК на зменшення податкових зобов'язань Повідомлення подається платником податків – продавцем, що зазначений в РК та ПН, яка коригується.

Зазначимо, що блокування податкової накладної не звільняє продавця від обов'язку показати податкові зобов'язання за такою податковою накладною в декларації з ПДВ (хіба що за винятком випадку, коли заблокована податкова накладна була складена помилково). На це прямо вказує п. 201.10 ПКУ.

Згідно з п.п. 201.16.4 ПКУ і п. 19 Порядку № 1246 податкова накладна та/або розрахунок коригування, реєстрація яких призупинена, реєструються (у разі позитивного результату) в день прийняття комісією рішення про реєстрацію податкової накладної.[6].

Тобто датою реєстрації податкової накладної буде дата прийняття комісією ДФСУ рішення про її реєстрацію.

А якщо за заблокованими податковими накладними справа дійде до судових розглядів, податкову накладну при позитивному результаті зареєструють днем набуття рішенням суду законної сили або днем, указаним у рішенні.

При цьому для визначення кількості днів прострочення реєстрації податкової накладної для застосування штрафної санкції (ст. 120<sup>1</sup> ПКУ) період блокування не враховується.

Так, у п. 120<sup>1.2</sup> ПКУ вказано, що в разі призупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування штрафні санкції за несвоєчасну реєстрацію не застосовуються на період призупинення такої реєстрації - до прийняття відповідного рішення про відновлення реєстрації такої податкової накладної / розрахунку коригування.

Що буде з лімітом реєстрації при блокуванні податкової накладної? Тут слід пам'ятати про те, що ліміт реєстрації ( $\Sigma$ Накл) можуть зменшувати видані зареєстровані податкові накладні (п. 200<sup>1.3</sup> ПКУ). Якщо податкова накладна заблокована, це означає, що вона не зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних. Тобто така податкова накладна не зменшує ліміту реєстрації, тобто його можна використати для реєстрації інших податкових накладних.

Після прийняття комісією рішення про відновлення реєстрації податкової накладної важливо звернути увагу на такий момент. У день, коли комісія прийме рішення про відновлення реєстрації податкової накладної, така податкова накладна знову проходить перевірку на наявність ліміту реєстрації, достатнього для її реєстрації. Це прямо передбачено п. 18 Порядку № 1246: «На момент прийняття згідно з п.п. 201.16.3 ПКУ комісією рішення про реєстрацію або відмови в реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування стосовно таких податкових накладних та/або розрахунку коригування проводяться перевірки, визначені п. 12 цього Порядку (окрім абзацу десятого)».

Виняток — лише перевірка ризиковості, яку наново вже не проводять.

Якщо ліміту вистачає — платникові прийде квитанція про реєстрацію податкової накладної. Але цілком можливо, що саме на цю дату ліміту бракуватиме. Що відбувається в цьому випадку? Аналіз роз'яснень податківців дозволяє зробити висновок, що в цьому випадку платник отримає:

- 1) рішення про реєстрацію податкової накладної;
- 2) квитанцію про очікування реєстрації у зв'язку з недостатністю ліміту реєстрації.

Щойно ліміт з'явиться — податкова накладна буде зареєстрована.

Ми вважаємо, що в цьому випадку датою її реєстрації все одно має бути дата прийняття комісією рішення про відновлення реєстрації. Тобто проблем з простроченням реєстрації податкової накладної в цьому випадку бути також не повинно.

Відносно штрафів, якщо заблокована податкова накладна так і не буде зареєстрована в Єдиному реєстрі.

На підставі ст. 120<sup>1</sup> ПКУ є всі підстави вважати, що до самої заблокованої податкової накладної штрафи за її нерезєстрацію застосувати не можуть. Адже в цій статті вказано, що штрафи до заблокованої податкової накладної не застосовують до прийняття комісією рішення про відновлення реєстрації податкової накладної (саме до відновлення, а не до прийняття комісією будь-якого рішення).

Інша справа, що можуть бути претензії до того, що на операцію постачання так і немає зареєстрованої податкової накладної. У цьому випадку не виключено, що податківці можуть застосувати штраф за відсутність реєстрації податкової накладної на операцію.

Хоча, на наш погляд, застосування такого штрафу можливе, якщо платник не приймав достатніх заходів для розблокування податкової накладної, тобто є провина платника в нерезєстрації такої податкової накладної - ст. 109 ПКУ.

Але якщо податківці і захочуть застосувати цей штраф, то зможуть вони це зробити тільки після спливу 365 календарних днів з дати її складання. До спливу 365 календарних днів (періоду, впродовж якого можна подавати документи для розблокування

податкової накладної) підстав для застосування штрафів за відсутність податкової накладної в податківців немає.

Відносно договірних санкцій. Покупці, щоб захистити свій податковий кредит, включають у договір зауваження про те, що продавець зобов'язаний у разі нереєстрації податкової накладної впродовж установленого договором строку відшкодувати збитки у вигляді втраченого податкового кредиту або сплатити неустойку.

Адже згідно зі ст.218 ГКУ учасник господарських відносин відповідає за невиконання або неналежне виконання господарського зобов'язання, якщо не доведе, що ним були вжиті всі залежні від нього заходи для недопущення господарського правопорушення.

Більш того, саме господарське правопорушення передбачає наявність таких умов:

- 1) факт господарського порушення;
- 2) шкода, заподіяна правопорушенням;
- 3) причинно-наслідковий зв'язок між протиправною поведінкою порушника і заподіяною шкодою;
- 4) провина порушника.[7]

Крім того, ст. 614 ЦКУ встановлює, що особа, яка порушила зобов'язання, несе відповідальність за наявності її провини, якщо інше не встановлене договором або законом. Особа вважається невинною, якщо доведе, що вона зробила всі залежні від неї заходи для належного виконання зобов'язання.

Саме по собі блокування податкової накладної відбувається поза волею платника. Винним у неререєстрації податкової накладної продавець може вважатися тільки в тому випадку, якщо ним не вживатимуться заходи з розблокування податкових накладних.

Які наслідки блокування податкових накладних для покупців? До того моменту, поки постачальник не видасть йому за операцією нову податкову накладну або не розблокує стару, він (покупець) не матиме права на податковий кредит. До речі, відзначимо, що квитанція про реєстрацію податкової накладної, стосовно якої комісією прийнято рішення про реєстрацію, одночасно направляється і продавцеві, і покупцеві. Тож про момент реєстрації податкової накладної в разі її блокування покупець буде проінформований.

Право на податковий кредит за заблокованою податковою накладною покупець отримає після того, як податкова накладна буде зареєстрована.

Важливо, що в разі призупинення реєстрації податкової накладної відлік строку в 365 календарних днів для відображення податкового кредиту переривається на весь період призупинення реєстрації податкової накладної і поновлюється з дня припинення процедури призупинення реєстрації податкової накладної (абз. 4 п. 198.6 ПКУ).

Місяць (квартал), у якому спливають граничні 365 календарні дні, є останнім місяцем (кварталом), коли можна відобразити податковий кредит у декларації.

В Україні відносини між платником і податковими органами часто регулює не закон, а практика, в тому числі судова. Останнім часом найбільша кількість суперечок між платниками та працівниками ДФС виникає з приводу ПДВ, особливо з приводу процесу блокування податкових накладних.

На сьогоднішній день можна виділити три основні речі, які можуть стати предметом судового оскарження:

1) порушення термінів повідомлення платника про блокування податкової накладної;

2) спроби штучно збільшити податкові зобов'язання;

3) затягування термінів винесення рішення спеціальною комісією при ДФС про розблокування або відмову в реєстрації податкової накладної.

Система, покликана відловлювати документи шахраїв часто блокує накладні підприємців реальної сектори економіки. Після обробки податкової накладної податкова надсилає платнику квитанцію з інформацією про реєстрацію ПН або про її блокування.

Дуже часто квитанція про відмову в реєстрації ПН приходить не протягом операційного дня, як вимагає Податковий кодекс, а на наступний або ще пізніше. Крім того часто час отримання накладної, вказаний податківцями в квитанції, не збігається з реальним часом її подачі.

Справа в тому, що механізму оскарження дій або бездіяльності податківців кодекс не містить, хоча така відсильна норма в ньому є. Мовляв, платник має право оскаржити дії ДФС в порядку, встановленому Податковим кодексом. Тому, поки що найбільш ефективним способом впливу на податкові органи є подача скарги бізнес-омбудсмена.

Водночас платнику ПДВ надається право після отримання квитанції про блокування надати фіскальній службі письмові пояснення і документи, що підтверджують реальність операцій, зазначених у накладній.

Закон дозволяє підприємству протягом 365 днів подати свої пояснення до заблокованої накладної. І тут виникають відразу дві проблеми, пов'язані між собою: багаторазові спроби зареєструвати ПН і застосування штрафних санкцій за незареєстровану накладну.

Коли процес електронного адміністрування тільки починався, бухгалтери, які не могли з першого разу зареєструвати ПН, робили це повторно і не один раз. В результаті податківці іноді намагаються рахувати кожну спробу як окрему накладну і підсумовувати податкові зобов'язання. Навіть якщо немає «першої події» (відвантаження товару чи отримання грошей на рахунок).

Тому якщо компанія кілька разів реєструвала одну ПН, то треба відразу ж подавати свої пояснення в податкову інспекцію. Оскільки коригувальні розрахунки в незареєстровану накладну внести не вийде. А через рік (365 днів) навіть якщо одна зі спроб виявилася вдалою, настає фінансова відповідаль-

ність за те, що «інші» накладні (тобто спроби) так і не були зареєстровані.

Штраф не сплачується тільки якщо почалася процедура зупинки накладної та до моменту винесення остаточного рішення по накладній (п. 201.16 і п. 120-1.1 ПКУ).

ПКУ чітко не регулює, що повинно бути, якщо є кілька незареєстрованих копій ПН. Може бути або автоматичне нарахування великих штрафів, або просто будуть виносити рішення про відмову в реєстрації і знову-таки приймати рішення про застосування штрафів.

Тому якщо є незареєстрована накладна, залишати на самоплив це не можна. Потрібно звертатися або в комісію при ДФС, або в суд, якщо комісія все-таки відмовила.

Крім штрафних санкцій з боку податкової до платника можуть застосувати фінансові санкції його контрагенти. У зв'язку з невиконанням умов договору. Адже покупець не має права на податковий кредит доти, доки постачальник не розблокує податкову накладну.

Після подачі пояснень платника комісія ДФС може прийняти ПН або відмовити. На розгляд матеріалів і відповідь дається 5 робочих днів. На практиці буває значно пізніше, бували випадки отримання відповіді через два тижні.

Кабмін хотів таку поправку внести, але порахували, що занадто великі корупційні ризики в такій процедурі. Податківці б просто тягнули з рішенням і тоді «потрібні» компанії реєстрували без проблем свої накладні.

Якщо комісія все-таки відмовила, то у платника є ще 10 днів, щоб оскаржити її рішення (ст. 56 ПКУ).

Порядок оскарження рішень комісії ДФС щодо відмови в реєстрації ПН регулюється постановою КМУ №485 від 04.07.2017 року. У свою чергу наказ Мінфіну №916 від 21.10.2015 р. визначає загальний порядок оформлення і подачі скарг до Державної фіскальної служби в порядку адміністративного оскарження.

Комісія протягом 10 днів повинна відповісти на скаргу. Якщо відповіді немає, то скарга вважається задоволеною.

Причому відмова і схвалення в реєстрації ПН дається без пояснення причин, немає також рекомендацій щодо усунення можливих недоліків, а тому вирішення проблеми в адміністративному порядку схоже на гру в рулетку.

А рішення повинно бути вмотивованим із зазначенням причин, щоб його можна було оскаржити в суді.

Втім, вже є постанова Київського окружного адмінсуду від 13 листопада 2017 року №810/3002/17. Зокрема, суд визнав, що рішення ДФС в частині відмови в реєстрації ПН не відповідає критеріям чіткості і зрозумілості акту індивідуальної дії. Що породжує його неоднозначне трактування. А це озна-

чає, що рішення ДФС не є мотивованим і підлягає скасуванню.

Кількість таких позовів зростає. Адже поки причини зупинки реєстрації накладної відомі лише автоматизованій системі, платнику залишаються тільки посилання на відповідність податкової накладної критеріям оцінки ступеня ризику.

Через те, що система електронного адміністрування ПДВ працює відносно недавно, ще немає узагальнюючої практики Вищого адміністративного суду.

Крім того, окремо можна компенсувати збитки, понесені платником через блокування ПН фіскальною службою. Цивільний кодекс хоч і не регулює питання, пов'язані зі сплатою податків, містить норми, які дають право на відшкодування за рахунок держави матеріальної шкоди, завданої незаконними діями чиновників, покладаючи відповідальність на конкретний орган, який допустив порушення.

Залежно від конкретного випадку, можна вимагати відшкодування реального збитку, упущеної вигоди, а також шкоди, заподіяної діловій репутації. Останнє може мати місце, наприклад, у разі розірвання договорів контрагентами платника через невиконання ним умов договорів в зв'язку з блокуванням ПН.

Система блокування податкових накладних зазнала чергових коректив. Вони продиктовані змінами до Податкового кодексу України. Відповідний законопроект №6776-д парламент підтримав у другому читанні та в цілому 7 грудня 2017 року. Законом, зокрема, передбачено, що наразі вводяться нові тимчасові правила реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування.[8]

Даний процес Державна фіскальна служба іменує «удосконаленням роботи системи автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинки реєстрації таких податкових накладних/розрахунків коригування в єдиному реєстрі податкових накладних». Відповідно до змін вводиться автоматичне прийняття таблиці платника для підприємств з податковим навантаженням понад 2% і градація рівня ризикового товару залежно від податкового навантаження.

Як зазначають у ДФС, усі податкові накладні, реєстрацію яких зупинено відповідно до критеріїв оцінки ступеня ризиків, мають бути зареєстровані в Єдиному реєстрі з 2 січня 2018 року. А загалом з початку роботи системи станом на 20 листопада 2017 року в Єдиному реєстрі податкових накладних зареєстровано майже 94,9 млн. податкових накладних/розрахунків коригування на суму ПДВ понад 557,6 млрд грн.

Які перспективи маємо? Що робити?

По-перше, змінити процес розблокування. Потрібно ввести норми, згідно з якими комісія, якщо їй не вистачає документів, повинна запросити їх у платника, і відмовляти в розблокуванні на підставі бра-

ку документів, тільки якщо їй не надали те, що вона запитувала.

При цьому комісія повинна мати право, якщо вона сумнівається в реальності операції, продовжити блокування на термін у 10 робочих днів, за які буде проведено фактичну перевірку. Якщо в ході перевірки виявлені порушення, слід виписати податкове повідомлення-рішення (ППР) про donарахування ПДВ (можливо, зі зменшенням значення за формулою), а ПН – розблокувати. Наголошуємо, після закінчення перевірки і винесення ППР податкову накладну мають розблокувати в будь-якому випадку.

Якщо платник не допускає до перевірки, а повідомлення про її проведення і його відповідь повинні надсилатися по СЕА ПДВ, або не сплачує узгоджені податкові зобов'язання по НУР (узгоджені – отже, визнані самим платником або підтверджені рішенням суду, що набрав чинності), тоді блокується реєстрація всіх його ПН/РК до виправлення порушення.

По-друге, змінити процес блокування. Потрібно вводити комбіновану напівавтоматичну-напівручну систему. Блокувати ПН має керівництво ДФС своїм рішенням, відповідно до механізму, прописаному в законопроекті №7115.[8] При цьому платники, які відповідають встановленим критеріям, повинні мати імунітет до блокування. Однак якщо у ДФС є підозри, вона зобов'язана приходити до такого платника на перевірку, і якщо він на перевірку не допускає, тоді у нього повинна блокуватися реєстрація всіх ПН за загальним правилом.

При цьому також має встановлюватися кількісне обмеження на число ПН/РК, які блокуються до проведення перевірки. Воно повинно відповідати тому числу фактичних перевірок, яке фізично може здійснити ДФС – немає сенсу блокувати більше, ніж реально можна перевірити. І після отримання від платника документів продовжувати блокування ПН/РК тільки тих підприємств, які дійсно виглядають як «скрутки», що імітують великі обсяги фіктивного податкового кредиту, а не реальні платники, нехай вони і пропустилися якихось порушень.

Висновки. Можна зайняти позицію, що систему блокування податкових накладних потрібно скасувати, але тоді слід чесно сказати, що робити з гонитвою ДФС за податковим кредитом і як наповнити бюджет. Тому робимо висновок про необхідність у найближчий час поліпшення системи блокування податкових накладних.

В інтересах бізнесу знайти баланс між простою/складністю адміністрування та забезпеченням ефективного збору податків і припинення ухилення від їх сплати. Бо коли держава виявляється нездатною впоратися із завданням запобігання ухиленню від сплати податків у рамках закону, вона починає вигадувати напівзаконні й навіть повністю незаконні методи та інструменти, щоб забезпечити наповнення бюджету. У результаті бізнес, та й все суспільство, страждає набагато більше, ніж коли ДФС діє згідно

із законом, нехай і створює певні адміністративні складнощі для платників податків.

### Л і т е р а т у р а

1. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» від 07.12.2017 р. № 2245-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/zakon-ukrainy-ot-07-12-17-g-2245-viii>
2. Податковий Кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
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 13.06.2017 № 567 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0753-17>
4. Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 13 червня 2017 року № 567: Наказ Міністерства фінансів України від 21.07.2017 № 654 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0966-17>
5. Щодо документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Лист ДФСУ від 07.07.17 р. № 17830/7/99-99-07-04-0617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-dfs-vid-070717-r-17830-7-99-99-07-04-0617>
6. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних: Постанова Міністерства фінансів України від 29 грудня 2010 р. № 1246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF>
7. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
8. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році від 14.11.2017р. №6776-д [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=62878](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62878).
9. Проект Закону 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 15.09.2017 №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)

### R e f e r e n c e s

1. Zakon Ukraïny «Pro vnesennja zmin do Podatkovogo kodeksu Ukraïny ta dejakyh zakonodavchyh aktiv Ukraïny shhodo zabezpechennja zbalansovanosti bjudzhetnyh nadhodzen' u 2018 roci» vid 07.12.2017 r. № 2245-VIII [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu:

- <http://vobu.ua/ukr/documents/item/zakon-ukrainy-ot-07-12-17-g-2245-viii>
2. Podatkovij Kodeks Ukrainy [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
  3. Pro zatverdzhennja Kryterii'v ocinky stupenja ryzykiv, dostatnih dlja zupynennja rejestracii' podatkovoi' nakladnoi' / rozrahunku koryguvannja v Jedynomu rejestri podatkovyh nakladnyh ta Vyчерpnogo pereliku dokumentiv, dostatnih dlja pryjnattja rishennja pro rejestraciju podatkovoi' nakladnoi' / rozrahunku koryguvannja v Jedynomu rejestri podatkovyh nakladnyh: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 13.06.2017 № 567 [Elektronnyj resurs]. - Rezhym dostupu: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0753-17>
  4. Pro vnesennja zmin do nakazu Ministerstva finansiv Ukrainy vid 13 chervnja 2017 roku № 567: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 21.07.2017 № 654 [Elektronnyj resurs]. - Rezhym dostupu: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0966-17>
  5. Shhodo dokumentiv, dostatnih dlja pryjnattja rishennja pro rejestraciju podatkovoi' nakladnoi'/rozrahunku koryguvannja v Jedynomu rejestri podatkovyh nakladnyh: Lyst DFSU vid 07.07.17 r. № 17830/7/99-99-07-04-0617 [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-dfsu-vid-070717-r-17830-7-99-99-07-04-0617>
  6. Pro zatverdzhennja Porjadku vedennja Jedynogo rejestru podatkovyh nakladnyh: Postanova Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29 grudnja 2010 r. № 1246 [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF>
  7. Gospodars'kyj kodeks Ukrainy [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
  8. Proekt Zakonu pro vnesennja zmin do Podatkovogo kodeksu Ukrainy shhodo zabezpechennja zbalansovanosti bjudzhetnyh nadhodzen' u 2018 roci vid 14.11.2017r. №6776-d [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=62878](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62878)
  9. Proekt Zakonu pro vnesennja zmin do pidrozdlu 2 rozdlu XX "Perehidni polozhennja" Podatkovogo kodeksu Ukrainy shhodo zupynennja rejestracii' podatkovoi' nakladnoi'/rozrahunku koryguvannja u Jedynomu rejestri podatkovyh nakladnyh vid 15.09.2017 №7115 [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=62549](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62549)

**Тацій І.В. Блокування реєстрації податкових накладних: проблеми, наслідки, перспективи**

*В статті проаналізована система реєстрації податкових накладних / розрахунку корективів в Україні, обґрунтована необхідність удосконалення системи блокування реєстрації податкових накладних, пропонуються шляхи її удосконалення.*

**Ключевые слова:** *налоговая накладная, степень риска, блокирование, приостановление регистрации, расчет корректировок, электронное администрирование, мониторинг.*

**Tatsii I. Blocking of registration of tax invoices: problems, consequences, prospects**

*The article analyzes the system of registration of tax invoices / calculation of adjustments in Ukraine, raises the necessity of improving the system of blocking the registration of tax invoices, suggests ways to improve it.*

**Keywords:** *tax invoice, risk degree, blocking, suspension of registration, calculation of adjustments, electronic administration, monitoring.*

**Тацій Інна Валеріївна** – к.е.н., доц. Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля

*Рецензент:* д.е.н., проф. **Заблодська І.В.**

Стаття подана 30.11.2017.