

УДК 347.73

**Васильчук Світлана Станіславівна,**

кандидат юридичних наук, доцент кафедри кримінального права  
юридичного факультету Інституту управління та технологій  
Державного університету інфраструктури та технологій,  
м. Київ, Україна

## ПРАКТИЧНІ ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА СПРАВЛЯННЯМ ПДВ В УКРАЇНІ

Одними з головних чинників економічного розвитку будь-якої держави є ефективна система оподаткування, якісний податковий контроль та стабільне зростання податкових надходжень до бюджету країни. Україна не є виключенням із цього. Після Революції гідності усвідомлення необхідності термінових змін в чинній податковій системі призвело до кардинального перегляду та внесення змін до податкового законодавства. Разом з тим, слід констатувати, що спочатку більшість зусиль реформаторів були направлені на мобілізацію податкових платіжників та збільшення надходжень до бюджетів, цільових державних фондів, а не на удосконалення податкового контролю, зокрема впровадження дієвих превентивних заходів його здійснення шляхом внесення відповідних змін до податкового законодавства з метою попередження або зменшення негативних наслідків від порушення механізму справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Варто відмітити, що проблеми адміністрування податків, в тому числі податку на додану вартість, а також контролю за їх сплатою у своїх працях розглядали такі дослідники, як Г. В. Бех, С. С. Брехов, Л. В. Голишевська, Н. Ю. Головченко, О. П. Гребельник, І. М. Данко, Г. В. Даценко, А. Б. Дрига, Л. І. Комарницька, О. Ю. Корзаченко, В. С. Кравчук, І. О. Луніна, В. В. Макаренко, О. М. Паньків, Т. О. Проценко, І. І. Хлебнікова, В. В. Ченцов, О. М. Чередниченко та інші. Однак, не зважаючи на зусилля цих та інших правників, проблематика контролю за справлянням ПДВ в Україні й досі не втрачає своєї актуальності.

Так, з 2014 року влада України почала робити відповідні кроки щодо створення у державі оптимального механізму оподаткування, при цьому значна роль у ньому відводилася непрямим податкам, серед яких окреме місце належало податку на додану вартість (далі – ПДВ), адже саме він, як, власне кажучи, й у більшості розвинених країн світу, є основним джерелом фінансових надходжень до відповідних бюджетів.

Враховуючи, що одним із факторів, який не дозволяв податку на додану вартість повною мірою проявити свої позитивні риси та якості, була відсутність в Україні ефективного контролю за його справлянням, наприкінці 2014 року Верховною Радою України було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 року №71 [1], яким Податковий кодекс

© Васильчук С.С., 2018

України (далі – ПК України) було доповнено ст. 200<sup>1</sup> «Електронне адміністрування податку на додану вартість», згідно якої запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ, створену для забезпечення автоматичного обліку в розрізі платників податку: сум податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН); сум податку, сплачених платниками при ввезенні товару на митну територію України; сум поповнення та залишку коштів на рахунках в системі електронного адміністрування ПДВ; сум податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних в ЄРПН.

Вказаною нормою ПК України було також змінено правила реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування в ЄРПН, в результаті яких реєстрації стали підлягати усі податкові накладні, незалежно від того на які суми ПДВ та товари вони були виписані (до цього реєстрації підлягали лише податкові накладні, які були виписані на підакцизні або імпортовані товари, а також ті, сума ПДВ яких перевищувала 10 тисяч гривень), а зареєструвати їх стало можливим лише у тому випадку, якщо загальна сума податку, вказана в них, не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200<sup>1.3</sup> ст. 200<sup>1</sup> ПК України, в якій при цьому зауважено, що якщо така сума є меншою, ніж сума податку в податковій накладній та/або розрахунок коригування, які платник повинен зареєструвати в ЄРПН, то платник зобов'язаний перерахувати потрібну суму коштів із свого поточного рахунку на свій рахунок в системі електронного адміністрування ПДВ [2].

Завдяки таким змінам було припинено практику дроблення недобросовісними платниками податків податкових накладних на суми до 10 тисяч гривень ПДВ для уникнення законодавчо встановленого обов'язку реєстрації їх в ЄРПН, а також нарешті було забезпечено дійсне дотримання принципу формування від'ємного значення з ПДВ та відновлено справедливе бюджетне відшкодування, відповідно до якого відшкодуванню підлягала лише та сума ПДВ, яка була фактично та надміру сплачена до бюджету.

Крім цього, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 року №71 було введено фінансову відповідальність платників податку за порушення термінів реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування до таких податкових накладних в ЄРПН шляхом доповнення ПК України ст. 120<sup>1</sup> «Порушення термінів реєстрації податкових накладних, що підлягають наданню покупцям - платникам податку на додану вартість, та розрахунків коригування до таких податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних» [1].

Таким чином, на сьогодні з дня виписки накладної/розрахунку коригування у платника ПДВ є не більше 15-ти календарних днів на її/його реєстрацію, яка може бути здійснена протягом всього встановленого операційного дня, а саме з 00.00 до 23.00. Пропущення вказаного строку тягне за собою накладення на платника ПДВ штрафних санкцій у розмірі від 10 до 50 відсотків від суми ПДВ, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, в залежності від кількості календарних днів затримки [2].

Впровадження вказаних електронних сервісів для ведення обліку ПДВ мало ряд позитивних моментів, зокрема, в першу чергу дало змогу мінімізувати суб'єктивний вплив на платника та контакти податкового інспектора з платником податків, надало можливість контролюючим органам відстежувати джерела формування податкового кредиту у всіх платників податків, проте не призвело до анулювання існуючого та зареєстрованого в ЄРПН та системі електронного адміністрування ПДВ фіктивного податкового кредиту, сформованого раніше недобросовісними платниками ПДВ, та подальше неправомірне відшкодування податку з бюджету суб'єктами господарської діяльності реального сектору економіки.

У зв'язку з цим, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 року №1797 [3] статтю 201 ПК України було доповнено пунктом 201.16, яким встановлено з 01.07.2017 року право контролюючих органів зупиняти реєстрацію податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН у порядку, визначеному КМ 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 пункту 74.2 статті 74 цього Кодексу.

При цьому, наказом Міністерства фінансів України від 13.06.2017 року №567 [4] було затверджено критерії оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН (далі - Критерії оцінки) та вичерпний перелік документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН.

Згідно вказаних Критеріїв оцінки всі податкові накладні/розрахунки коригування підлягають «первинному моніторингу» на предмет відповідності наступним ознакам: податкова накладна не підлягає наданню отримувачу та/або складена по операціях звільнених від оподаткування; обсяг постачання в місяць менше 500 тис. грн. і посадова особа такого платника податку займає аналогічну посаду не більше, ніж у трьох діючих платників податків; загальна сума сплачених у 2016 році сум єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ) та інших податків і зборів (крім сум ПДВ сплаченого при імпорті товарів) становить більше 5 млн. грн. (ознака використовується з 01 квітня 2017 року до 01 січня 2018 року); одночасно загальне податкове навантаження (ЄСВ і інші податки, крім сум ПДВ сплаченого при імпорті товарів) за останні 12 місяців не менше 5% і сума ПДВ, зазначена в податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих у Реєстрі у звітному періоді, з урахуванням накладної, поданої на реєстрацію, менше найбільшої місячної суми ПДВ, зазначеної у податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих платником податку в Реєстрі за останні 12 місяців з урахуванням коефіцієнту 1,3 [4]. За умови відповідності податкової накладної/розрахунку коригування хоча б одному з наведених критеріїв, вони не підлягають подальшому моніторингу та їх реєстрація повинна не зупинятися, в протилежному випадку, здійснюється так званий «вторинний моніторинг».

«Вторинний моніторинг» полягає у перевірці відповідності податкової накладної/розрахунку коригування трьом критеріям, за наявності хоча б одного з яких, реєстрація податкової накладної зупиняється. Критерій №1 включає в себе сукупність таких ознак: обсяг постачання товарів/послуг, зазначений в податковій накладній/розрахунку коригування, у 1,5 рази більший за величину залишку (залишок визначається як обсяг придбання відповідного товару в отриманих податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих з 1 січня 2017 року за вирахування обсягу постачання такого товару за виданими податковими накладними/розрахунками коригування, зареєстрованими з 1 січня 2017 року) і в такому залишку переважають (більше 20%-75%, в залежності від показника «податкового навантаження» платника податків) товари з кодами згідно УКТ ЗЕД, які визначаються ДФС (перелік таких товарів затверджений наказом ДФС України від 30.06.2017 року №461 «Про затвердження Переліку кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД» [5]), та відсутність товару/послуги, зазначених в податковій накладній, яка подана на реєстрацію в ЄРПН, в Таблиці платника податків [4].

При цьому, реєстрація такої податкової накладної/розрахунку коригування, що відповідають критерію №1, зупинитиметься відповідно до вимог п. 201.16 ст. 201 ПК України лише у разі, якщо сума ПДВ, зазначена в податкових накладних, зареєстрованих платником податку в ЄРПН у звітному (податковому) періоді з урахуванням такої податкової накладної/розрахунку коригування, більша за середньомісячну суму сплачених за останні 12 місяців ЄСВ та податків і зборів (крім ПДВ сплаченого при імпорті) платником податку та його відокремленими підрозділами.

Критерій №2 означає перевірку на відсутність ліцензій на виробництво та продаж підакцизних товарів стосовно товарів зазначених в податковій накладній/розрахунку коригування, поданій на реєстрацію.

Критерій №3 передбачає перевірку поданого на реєстрацію розрахунку коригування, складеного постачальником товарів/послуг до податкової накладної, яка складена на отримувача - платника податку на додану вартість, на предмет зміни вартості товару/послуг більше ніж удвічі та/або зміни номенклатури товарів/послуг (для кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД - зміна перших чотирьох цифр кодів, а для кодів послуг відповідно до Державного класифікатора продукції та послуг - перших двох цифр кодів).

Крім цього, постановою від 29.03.2017 року №190 КМ України встановив порядок та підстави прийняття комісією ДФС рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН або про відмову в такій реєстрації [6], а Міністерство фінансів України наказом від 13.06.2017 року №566 затвердило «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» [7], на виконання якого ДФС України наказом від 26.06.2017 року №450 було затверджено: Регламент комісії ДФС, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації, а також примірну форму Рішення комісії Державної

фіскальної служби України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації про врахування/неврахування інформації, зазначеної у Таблиці даних платника податку; примірну форму Висновку контролюючого органу з пропозицією щодо реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або про відмову в такій реєстрації; примірну форму Висновку контролюючого органу з пропозицією щодо врахування/неврахування інформації, зазначеної у Таблиці даних платника податків [8].

Впровадження вказаних змін дозволило суттєво скоротити можливість недобросовісним платникам податків, а також власникам фіктивного податкового кредиту продовжувати його кругообіг в системі електронного адміністрування ПДВ. Разом з тим, недосконалість прийнятих нововведень та нетривалий строк їх апробації практикою за відсутності затверджених Критеріїв оцінки впродовж тестового режиму, що діяв у період з 01.04.2017 року по 30.06.2017 року, у свою чергу спричинили з 01.07.2017 року необґрунтоване масове зупинення реєстрації податкових накладних у платників податків реального сектору економіки та як наслідок подання ними численної кількості скарг та адміністративних позовів на рішення Комісії ДФС про відмову у реєстрації складених ними податкових накладних в ЄРПН.

Основними причинами більшості скарг платників податків стали:

1) зупинення реєстрації податкових накладних, складених замовникам послуг, які самостійно та безпосередньо надаються виконавцями та не пов'язані із придбанням такими платниками податків товарів, із формулюванням ДФС такої причини зупинення, як відсутність необхідного обсягу придбання товарів;

2) зупинення реєстрації податкових накладних, складених покупцям/замовникам товарів/послуг, у зв'язку з передоплатою вказаних товарів/послуг, за правилом «першої події», тобто на виконання пп. «а» п. 187.1 ст. 187 ПК України, до фактичного придбання товарів/послуг, які надалі будуть реалізовуватись покупцям/замовникам, тобто за відсутності необхідного обсягу придбання товарів/послуг;

3) зупинення реєстрації податкових накладних, помилково складених на адресу не тих покупців/замовників товарів/послуг, чи з неправильно вказаною у них сумою, що унеможлиблює подання платником податків для їх «розблокування» відповідних первинних документів у зв'язку з їх фактичною відсутністю та створює для платника податків «замкнуте коло», вийти з якого можливо лише шляхом судового оскарження неправомірних дій контролюючого органу та скасування рішення комісії ДФС про відмову у реєстрації такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних.

При цьому, кожному платнику податків для того, щоб оскаржити зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН необхідно спочатку зробити сканкопії та направити в електронному вигляді на адресу контролюючого органу численну кількість первинних документів, що підтверджують реальність здійснених господарських операцій та наявність для цього відповідних основних засобів та трудових ресурсів, а у разі їх неврахування

ДФС та як наслідок прийняття рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, в обмежені строки звернутись до ДФС України зі скаргою, до якої додати вже ксерокопії всіх можливих первинних документів, які підтверджують достовірність операцій, у зв'язку з виконанням яких було складено та направлено на реєстрацію в ЄРПН спірну податкову накладну/розрахунок коригування.

Звичайно, все вище вказане щоразу на певний час паралізує роботу кожного платника податків (його бухгалтерів чи інших відповідальних осіб), який змушений сканувати, копіювати первинні документи, тобто витратити і додаткові кошти, і робочий час не на здійснення запланованих фінансово-господарських операцій, а на доведення реальності та не фіктивності власної господарської діяльності, наявності дійсних підстав для реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН.

З урахуванням викладеного, вбачається, що основними шляхами подолання проблемних аспектів зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування є внесення змін до Критерії оцінки та інших, пов'язаних нормативно-правових актів. Зокрема, на наш погляд, слід:

1) передбачити в Критеріях оцінки можливість зупинення реєстрації податкових накладних в ЄРПН виключно в межах секцій Державного класифікатору продукції та послуг, обсяг залишку по яким є недостатнім для їх подальшого постачання замовникам, що усуне можливість автоматичного зупинення реєстрації податкових накладних в ЄРПН, складених платниками, які здійснюють виробництво товарів з сировини або виконання робіт, надання послуг;

2) змінити форму податкової накладної, передбачивши в ній можливість відмітки про її складання за правилом «першої події», тобто на виконання пп. «а» п. 187.1 ст. 187 ПК України, у зв'язку з отриманою передоплатою товарів/послуг, за наявності якої така податкова накладна не підлягатиме вторинному моніторингу та її реєстрація не зупинятиметься, але одночасно внести зміни до ст. 200<sup>1</sup> ПК України, в яких передбачити, що сума ПДВ, зазначена в таких податкових накладних не приймає участі в розрахунку загальної суми ПДВ, на яку в подальшому платник податку має право зареєструвати податкові накладні. При цьому, встановити обов'язок складання продавцями товарів/послуг розрахунків коригування до податкових накладних, зареєстрованих у зв'язку з отриманою передоплатою, забезпечивши таким чином і можливість податкового контролю за здійсненими господарськими операціями, і право покупців товарів/послуг на формування податкового кредиту. Актуальність зазначених змін пояснюється тим, що на момент здійснення передоплати, поставку послуг або товарів ще не здійснено, тому не можливо підтвердити реальність операції, яка ще не відбулася, а може й не відбутися взагалі, наприклад через форс-мажорні обставини. Більш того, за досить часто вживаною бізнес-моделлю, платник податків спочатку отримує авансом кошти від свого покупця, а лише потім за рахунок цих коштів придбаває відповідний товар у власного постачальника, що матиме наслідком штучне виникнення критерію для зупинки реєстрації податкової накладної, адже на момент складання «вихідної» податкової

накладної, у платника податків може взагалі не бути залишку відповідного товару з «вхідними» податковими накладними;

3) передбачити право самостійного подання платником податків-продавцем розрахунку коригування до помилково складеної ним податкової накладної, і зазначити, що в такому разі зупинення реєстрації такої податкової накладної припиняється. Такі зміни обумовлені тим, що у разі помилкового складення податкової накладної, платник податків - продавець не має передбаченої нормативно-правовими актами можливості підтвердити реальність господарської операції, адже її в дійсності не було, при цьому покупець не матиме змоги зареєструвати розрахунок коригування до податкової накладної, реєстрація якої зупинена. Однак незважаючи на це, на даний час платник податків-продавець зобов'язаний відобразити податкові зобов'язання за такою податковою накладною у звітній податковій декларації, тобто фактично сплатити податок, не здійснивши операцію, яка є об'єктом оподаткування ПДВ, що суперечить самому змісту цього податку на споживання.

Прийняття вказаних змін не тільки зменшить напругу та невдоволення у платників податків у зв'язку з запровадженими нововведеннями, а й дозволить створити сприятливу атмосферу для розвитку партнерських відносин між платниками податків та владою, яка б спонукала перших добровільно виконувати покладені на них нормами діючого законодавства податкові зобов'язання, а також законні рішення і вказівки контролюючих органів.

### Література:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 №71-VIII // Голос України від 31.12.2014. – №254. – Спецвипуск.

2. Податковий кодекс України: Закон України: від 02.12.2010 №2755-VI // Відомості ВР України. – 2011. – №13-14, № 15-16, №17. – Ст. 112.

3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21.12.2016 №1797 // Голос України від 31.12.2016. – №251.

4. 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 // Офіційний вісник України від 20.06.2017 – №48. – Ст. 95.

5. Про затвердження Переліку кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД: наказ ДФС України від 30.06.2017 №461 // <http://sfs.gov.ua>

6. 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 29.03.2017 №190 // Урядовий кур'єр від 31.03.2017. – №61.

7. 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 13.06.2017 №566 // Офіційний вісник України від 20.06.2017 – № 48. – Ст. 91.

8. 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 від 26.06.2017 №450 // <http://sfs.gov.ua>