

ФІНАНСОВЕ ПРАВО



*Олексій Кравчук,
доктор юридичних наук, доцент,
завідувач кафедри господарського та
адміністративного права
Національного технічного університету
України «Київський політехнічний інститут
імені Ігоря Сікорського»*

УДК 336.2 +346.62

Інтернет речей у податкових правовідносинах

Уряд України майже щороку вносить до парламенту системні законопроекти щодо удосконалення правового регулювання справляння податків і зборів. Однією з найбільш фундаментальних реформ в оподаткуванні за останні роки було введення системи електронного адміністрування (далі – СЕА) податку на додану вартість (далі – ПДВ), яка передбачила по суті сплату ПДВ наперед, до реєстрації податкової накладної.

Для удосконалення функціонування системи електронного адміністрування, впроваджено застосування кодування товарів і послуг, внаслідок чого по суті поширено обов'язковість УКТ ЗЕД на внутрішньодержавні операції. Передбачено застосування класифікатора одиниць виміру та обліку при заповненні податкової накладної. Забезпечено переведення податкової накладної повністю в електронну форму та по суті зобов'язано платників ПДВ взаємодіяти з контролюючими органами з питань сплати цього податку лише в електронній формі. Більшість із цих змін були

спрямовані на удосконалення регулювання автоматизації адміністрування ПДВ, що мало під собою дві загальні цілі: 1) полегшити роботу з ПДВ сумлінним платникам; 2) спростити виявлення операцій, що дозволяють уникнення сплати ПДВ, мінімувати їх кількість.

Одним із останніх етапів реформування оподаткування було впровадження в 2017 р. автоматизованої системи моніторингу оцінки ступеня ризиків з алгоритмом автоматичного зупинення реєстрації податкових накладних, що знову винесло проблеми з адмініструванням ПДВ в одне з найчастіших питань у практиці підприємств сфери виробництва та торгівлі, призвело до створення нового адміністративного постійно діючого органу – комісії ДФС, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН або відмову в такій реєстрації, а також виникнення нового предмету позову в адміністративних спорах, що має всі шанси стати доволі поширеним. Говорючи



про постійну дію комісії, зауважимо, що відповідно до п. 6.4 Регламенту Комісії, її засідання проводиться обов'язково кожного робочого дня два рази на день (за наявності документів для розгляду), з аудіо- та відеофіксацією) [1].

Питання удосконалення адміністрування ПДВ, і в т.ч. системи його електронного адміністрування розглядали в своїх роботах Н. В. Антоненко, Т. С. Драгальчук, С. М. Попова, Н. Й. Радіонова, О. М. Філонич, В. С. Хоменко, І. О. Штронда та інші вчені.

У цій статті маємо на меті розглянути систему електронного адміністрування ПДВ з позиції концепції Інтернету речей як систему автоматичного прийняття офіційних рішень, що створюють юридичні наслідки, та з урахуванням цього розробити висновки і пропозиції, направлені на вдосконалення правового регулювання адміністрування ПДВ.

Як відомо концепція «Інтернет речей» полягає в тому, що розвиток Інтернет-технологій відбувається в напрямі стрімкого збільшення кількості пристроїв, приєднаних до мережі, унаслідок чого мережа об'єднує по суті не людей, а речі – машини, які хоча і працюють за допомогою заданих людиною алгоритмів, але часто підключаються, відключаються та проводять певні операції в Інтернеті без відома людини, а отже користувачами Інтернету є також і речі, а не лише люди (причому важливо, що кількість речей, під'єднаних до Інтернету, перевищує кількість людей).

Не оминає цей процес і сферу діяльності органів виконавчої влади, і зокрема сферу адміністрування податків і зборів. Упроваджена в 2017 р. автоматизована система моніторингу оцінки ступеня ризиків з алгоритмом автоматичного блокування (зупинення реєстрації) податкових накладних та розрахунків коригування у системі електронного адміністрування ПДВ є цікавим прикладом урегулювання порядку застосування машинного інтелекту в

новітньому податковому праві України.

Відповідно до п. 201.16 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), реєстрація податкової накладної (розрахунку коригування) з податку на додану вартість (далі – ПН) в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) може бути зупинена в порядку, визначеному Кабміном, у разі відповідності такої ПН сукупності критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації ПН в ЄРПН, встановлених відповідно до п. 74.2 ПКУ.

При цьому згідно з п. 74.2 ПКУ, в ЄРПН забезпечується проведення постійного автоматизованого моніторингу відповідності ПН критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення їх реєстрації.

Критерії оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН затверджено наказом Мінфіну від 13.06.2017 № 567. Аналізуючи цей документ, маємо відзначити, що самі критерії, на затвердження яких уповноважений (згідно з ПКУ) Мінфін, містяться лише в п. 6 цього документа. А інші пункти Критеріїв містять правила, що врегульовують порядок зупинення реєстрації податкових накладних – що згідно з ПКУ належить до компетенції Кабміну, а не Міністерства фінансів.

Правила зупинення реєстрації ПН прописані на рівні акту Кабміну в Порядку ведення ЄРПН, затвердженому постановою Кабміну від 29.12.2010 № 1246 (у редакції постанови від 26.04.2017 № 341). Так згідно з пунктами 12, 13 цього Порядку, Після надходження ПН до ДФС в автоматизованому режимі здійснюється їх розшифрування та проводиться ряд перевірок, за результатами яких формується квитанція про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації ПН.

Згідно з п. 1 Критеріїв (згаданий наказ Мінфіну № 567), оцінка ступеня ризиків, достатніх для зупинення

ПН в ЄРПН здійснюється ДФС шляхом проведення постійного автоматизованого моніторингу відповідності ПН цим Критеріям. До основних критеріїв автоматичного моніторингу податкових накладних належать: обсяг постачання товару/послуги, зазначений у податковій накладній та відсутність анулювання ліцензій, інших дозвільних документів. Слід наголосити на тому, що критерії визначені в правових нормах недостатньо чітко, і тому по суті на практиці йдеться про машинні алгоритми, що визначаються постановниками задач при програмуванні відповідних комп'ютерів, що обслуговують Систему електронного адміністрування ПДВ. Відсутність чітко прописаних критеріїв на практиці часто призводить до блокування ПН на виробничих підприємствах (коли підприємство закуповує одні товари, а продає зовсім інші), на підприємствах, яке розфасовують товари, і продають їх в інших одиницях виміру (наприклад купують у тонах, а продають у літрах, кілограмах, грамах чи штуках), в інших сумлінних платників ПДВ. Причому доволі часто реальних причин зупинення реєстрації ПН на практиці з'ясувати не вдається. Наприклад система може заблокувати лише одну накладну з кількох, виписаних у взаємовідносинах між одними й тими ж постійними контрагентами. Водночас інформація про цей самий товар або послугу, цього же контрагента можуть міститися в інших податкових накладних, які система зареєструвала автоматично й без зауважень.

Відповідно до пп. 201.16.1. ПКУ, в разі зупинення реєстрації ПН в ЄРПН платнику податку протягом операційного дня контролюючий орган в автоматичному режимі надсилає (в електронному вигляді у текстовому форматі) квитанцію про зупинення реєстрації такої ПН. Така квитанція є підтвердженням зупинення такої реєстрації.

У квитанції про зупинення реєстрації ПН згідно з ПКУ зазнача-

ються: а) порядковий номер та дата складення ПН; б) визначення критерію(ів) оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації ПН в ЄРПН, на підставі яких було здійснено зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування; в) пропозиція щодо надання платником податку пояснень та/або копії документів (за вичерпним переліком), достатніх для прийняття контролюючим органом рішення про реєстрацію такої ПН в ЄРПН. Вичерпний таких документів у розрізі критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації ПН в ЄРПН також затверджено згаданим наказом Мініну № 567.

Отже процедура функціонування системи електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ) з реєстрації податкових накладних, розрахунків коригування (у випадках зупинення їх реєстрації) виглядає схематично так:

1) Платник ПДВ надсилає в СЕА ПДВ податкову накладну (або розрахунок коригування), складену в електронному вигляді;

2) СЕА ПДВ з допомогою завчасно заданих машинних алгоритмів аналізує кожен податкову накладну чи розрахунок коригування з ПДВ на предмет відповідності визначеним Мініном критеріям;

3) У разі знаходження підстав для зупинення реєстрації ПН, така реєстрація зупиняється в автоматичному режимі, і платнику ПДВ надсилається відповідна квитанція, яка за законом має офіційний статус – ця квитанція підтверджує юридичний факт зупинення реєстрації ПН (пп. 201.16.1 ПКУ).

4) Платник податків вправі надати до органу ДФС необхідні для реєстрації ПН пояснення та документи (пп. 201.16.2 ПКУ), це подання здійснюється виключно в електронному вигляді.

5) Комісія ДФС приймає рішення про реєстрацію бо відмову в реєстрації ПН (пп. 201.16.3 ПКУ).

6) Рішення комісії може бути оскаржене в адміністративному або судовому порядку (ст. 56 ПКУ).

7) Реєстрація ПН відбувається в разі прийняття рішення про таку реєстрацію (зазначеною комісією або за результатами скарги на її рішення), а також у разі прийняття рішення суду про реєстрацію ПН (201.16.3 ПКУ).

Окрім того ПКУ передбачає в пп. 56.23.4 правило мовчазної згоди, згідно з яким в разі, якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків на рішення про відмову у реєстрації ПН в ЄРПН не надсилається платнику податків протягом 10-денного строку, така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначеного строку. Як недолік необхідно відмітити, що ПКУ не містить механізму або порядку, що забезпечував би реалізацію цього правила. Це є важливим для багатьох платників ПДВ, оскільки на практиці на початку роботи системи зупинення реєстрації ПН дуже багато скарг не були розглянуті в строк, і водночас автоматичної реєстрації ПН за такими скаргами не відбулося.

За даними ДФС, викладеними в листі від 09.10.2017 № 13296/Д/99-99-07-05-02-14, за період з 1 липня по 30 вересня 2017 р. (тобто за квартал) станом на 3 жовтня 2017 р., подано на реєстрацію в ЄРПН 62,9 млн. податкових накладних / розрахунків коригування від 185,0 тис. платників ПДВ на загальну суму ПДВ 354,2 млрд грн, які стали об'єктом автоматизованого моніторингу Системи моніторингу критеріїв оцінки ризику. Із згаданого числа податкових накладних / розрахунків коригування зупинені 372,6 тис. на 7,6 млрд грн або 0,6% від загальної кількості чи 2,1% від загальної суми ПДВ. Із загальної кількості зупинених документів подано пояснення та документи по 125,1 тис. на 2,8 млрд грн, що становить лише 33,6% від кількості зупинених, і 36,3% від загал-

льної суми ПДВ в зупинених податкових накладних та розрахунків коригування [2]. Із зазначеного видно, що пояснення та документи не подані платниками ПДВ по 66,4% від кількості (63,7% від сум ПДВ) податкових накладних або розрахунках коригування, а отже реєстрація цих документів в ЄРПН так і залишається зупиненою.

Необхідно з'ясувати, чи є факт автоматичного зупинення реєстрації податкових накладних юридичним фактом – чи створює він юридичні наслідки. Справа в тому, що офіційне рішення про відмову в реєстрації ПН приймається комісією ДФС лише після надання платником ПДВ пояснень та документів. Якщо платник таких пояснень та документів не подає, реєстрація ПН залишається зупиненою. Причому платник-продавець повинен сплатити ПДВ – тобто його податкове зобов'язання (за деякими винятками) підлягає декларуванню й оплаті, а в покупця не виникає податкового кредиту, і реєстраційний ліміт у нього не збільшується. У таких випадках автоматично здійснене блокування (зупинення) створює юридичні наслідки. До таких юридичних наслідків, крім зазначеної вище втрати з процесуальних підстав права на податковий кредит, передбаченого нормами матеріального податкового права, можна віднести виникнення права на подання пояснень та документів, і подальших процесуальних прав, пов'язаних із взаємодією платника ПДВ з комісією ДФС по винесенню нею рішення та його можливого оскарження. Якщо ПН автоматично зареєстровано – це створює юридичні наслідки в вигляді процесуального підтвердження права на податковий кредит, а покупець одержує право на збільшення реєстраційного ліміту в СЕА, і може одержати податкову накладну, зробивши запит до системи.

Норма абзацу 1 пп. 201.16.1 ПКУ говорить про те, що саме надіслана в електронному вигляді квитанція є

підтвердженням зупинення реєстрації ПН. Це додатково підкреслює правове значення зупинення реєстрації, та демонструє, що саме рішення про зупинення реєстрації приймається в автоматичному порядку. Подальше можливе рішення про відмову в реєстрації – є іншим юридичним актом; ці два акти необхідно розмежувати.

Серед рішень, що приймаються автоматично, слід також віднести передбачене пунктом 200-1.3 ПКУ надання в СЕА ПДВ платнику ПДВ овердрафту – суми середньомісячного розміру сум податку, які за останніх 12 звітних (податкових) місяців були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені чи розстрочені або відстрочені. Платнику ПДВ, що зареєстровані в цьому статусі понад 12 місяців щокварталу автоматично визначається (перераховується) сума овердрафту як показник середньомісячного розміру сум податку, які за останніх 12 звітних (податкових) місяців були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені чи розстрочені або відстрочені. Перерахунок овердрафту здійснюється шляхом віднімання від реєстраційної суми в СЕА суми попереднього збільшення та додавання суми збільшення згідно з поточним перерахунком. ПКУ не передбачає прийняття офіційних рішень щодо надання овердрафту, та можливостей для його оскарження або узгодження.

Завершуючи наше дослідження, наведемо приклад із поки що небагатої судової практики з порушеної проблематики. Так за результатами колегіального розгляду в першій інстанції адміністративної справи за позовом до ДФС Рівненський окружний адміністративний суд визнав протиправною та скасував рішення ДФС про відмову у реєстрації податкової накладної та зобов'язав її зареєструвати. Судом зазначено, що оскаржувані рішення Комісії ДФС є актами індивідуальної дії, при цьому головною рисою таких актів є їхня конкретність (гранична чіткість), а

саме: чітке формулювання конкретних юридичних волевиявлень суб'єктами адміністративного права, які видають такі акти. Натомість, оскаржувані рішення фіскального органу, за рішенням суду, не відповідають критеріям чіткості та зрозумілості акта індивідуальної дії, та породжують його неоднозначне трактування, що в свою чергу впливає на можливість реалізації права або виконання обов'язку платником податків виконати юридичне волевиявлення суб'єкта владних повноважень.

Серед підстав, виходячи з яких судом прийнято рішення про задоволення позовних вимог, є наступний ланцюг міркувань:

1) у надісланій платнику квитанції про зупинення реєстрації ПН відсутній конкретний вид критерію і конкретний перелік документів для надання;

2) унаслідок цього платник податків не може зрозуміти, які саме документи йому необхідно надати;

3) рішення про відмову в реєстрації ПН прийнято через ненадання платником достатніх письмових пояснень та документів, але в цьому рішенні, як і в квитанції, не вказано, які саме документи складено з порушеннями законодавство, і яких документів чи пояснень не вистачає для реєстрації ПН [3].

З наведеного видно, що суд розцінює квитанцію про зупинення реєстрації ПН та рішення про відмову в реєстрації як окремі рішення, говорячи про те, що в обох випадках має зазначатися конкретна причина зупинення чи відмови. Для зупинення реєстрації – це конкретний критерій, затверджений Мінфіном.

Висновки та пропозиції.

1. Нормативно-правові акти, що врегульовують функціонування системи електронного адміністрування ПДВ, передбачають прийняття автоматизованих рішень із допомогою машинного інтелекту – на основі попередньо передбачених алгоритмів. Такі офіційні рішення приймаються: а) про реєстрацію податкової накла-

дної; б) про зупинення її реєстрації; в) про розрахунок (перерахунок) овердрафту в СЕА. Можливе також прийняття рішень про відмову в прийнятті податкової накладної. Відповідні рішення є юридичними фактами, адже вони призводять до виникнення та зміни податкових правовідносин. Рішення приймаються машиною (автоматично), надсилаються платнику ПДВ засобами електронного зв'язку у вигляді квитанцій, і в окремих випадках можуть бути оскаржені (переглянуті) в установленому порядку. Таким чином у СЕА ПДВ маємо яскравий прояв електронного урядування в якому не лише передача інформації здійснюється з допомогою мережі Інтернет, але і прийняття рішень здійснюється автоматизовано.

Рішення про зупинення реєстрації ПН, що приймається автоматизовано, та рішення про відмову в реєстрації податкової накладної, що приймається комісією ДФС, є різними за формою, порядком прийняття та юридичними наслідками офіційними рішеннями (юридичними актами).

2. Правове регулювання функціонування системи електронного адміністрування ПДВ є надто заплутаним, а кількість підзаконних нормативно-правових актів у цій сфері є зависокою. Із цього випливає необхідність урегулювання більшості питань, що стосуються прав платників ПДВ, у єдиному кодифікованому підзаконному акті на рівні постанови Кабміну, при цьому найважливіші питання мають бути віднесені до норм ПКУ (винесені на законодавчий рівень).

Критерії оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджені наказом Мінфіну від 13.06.2017 № 567, по суті містять порядок зупинення реєстрації ПН та розрахунків коригування, що згідно з ПКУ належить до компетенції Кабміну.

Самі ж критерії для зупинення реєстрації містяться лише в одному

пункті згаданих документів та є вкрай неконкретними, внаслідок чого належний рівень правової визначеності не забезпечується, і правові підстави для зупинення реєстрації податкових накладних (розрахунків коригування) визначаються по суті машинними алгоритмами, що не є правовими нормами. При цьому в квитанції – офіційному документі, що надсилається платнику ПДВ і є підтвердженням зупинення реєстрації ПН, зазначаються формальні підстави (по суті – одночасно цитуються всі критерії або їх значна частина), що не дозволяє платнику ПДВ ідентифікувати конкретну причину зупинення реєстрації ПН і забезпечити захист і поновлення порушених прав платника ПДВ та його контрагента.

3. Право подання пояснень та документів та оскарження відмови в реєстрації ПН за чинним законодавством належить лише платнику ПДВ – постачальнику, в той час як внаслідок їх зупинення та відмови в реєстрації страждають майнові інтереси іншої сторони правочину – платника ПДВ-покупця, який у цьому випадку не одержує податкового кредиту та збільшення реєстраційної суми в СЕА ПДВ. У разі, коли постачальник не здійснює належних заходів відновлення прав, інтереси покупця залишаються не захищеними. У зв'язку з цим, є необхідність передбачити в законі право платника ПДВ – покупця на оскарження відмови в реєстрації ПН (розрахунку коригування) в адміністративному або судовому порядку.

Необхідно констатувати, що упровадження системи зупинення реєстрації ПН призвело до виникнення нового предмету позову в податкових спорах в адміністративних судах – оскарження відмови в реєстрації ПН. Причому враховуючи, що конкретних причин зупинення реєстрації та відмови в реєстрації платнику системою не повідомляється (наводиться лише цитування всього пункту критеріїв), платники ПДВ мають високі шанси виграти справу та

вимагати відшкодування збитків. Відповідачем по такій справі є ДФС – центральний орган виконавчої влади, що означає, що справа в першій інстанції має слухатися колегіально, що в сучасних умовах переважності адміністративних судів дуже ускладнює захист інтересів платника.

4. З метою врегулювання механізму застосування принципу мовчазної згоди при розгляді скарг на відмову в реєстрації ПН, пропонується підпункт 56.23.4 ПКУ доповнити реченням такого змісту «при цьому податкова накладна/розрахунок коригування, реєстрацію якого було зупинено, має бути зареєстровано у день, наступний за днем спливу терміну розгляду скарги. Після спливу встановленого цим підпунктом терміну розгляду скарги і до моменту фактичної реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, сплачує платнику

податку-продавцю та платнику податку-покупцю, реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування яких була зупинена, пеню в розмірі 120 відсотків облікової ставки Національного банку України від суми податку за такою податковою накладною/розрахунком коригування за весь період прострочення кожному такому платнику».

Фіскальним органам необхідно ще багато працювати над роботою алгоритмів машинного прийняття рішень у податкових правовідносинах і взаємодії з платниками податків через Інтернет-технології з тим, щоб не порушувати при цьому законних прав та інтересів платників податків, а взаємодія з ними в процесі оподаткування була максимально прозорою і зрозумілою. В напрямку удосконалення правового забезпечення цих процесів мають працювати і вчені у сферах податкового та інформаційного права.

Список використаних джерел

1. *Наказ* Державної фіскальної служби України від 26.06.2017 № 450 “Про затвердження Регламенту комісії ДФС, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації”. http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DFS04645.html
2. *Лист* Державної фіскальної служби України від 09.10.2017 № 13296/Д/99-99-07-05-02-14. <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/11298-13296-17.html>
3. *Постанова* Рівненського окружного адміністративного суду від 17.08.2017 у справі № 817/1147/17. <http://reyestr.court.gov.ua/Review/68423868>

Кравчук О. О. Інтернет речей у податкових правовідносинах

У статті розглядаються правові питання забезпечення діяльності системи електронного адміністрування податку на додану вартість (ПДВ) із системою моніторингу критеріїв оцінки ризику при зупиненні реєстрації податкових накладних. Зазначені системи розглядаються в контексті Інтернету речей як технології автоматизованого прийняття офіційних юридично значущих рішень у податкових правовідносинах. Зроблені висновки і пропозиції щодо удосконалення правового регулювання в цій сфері.

Ключові слова: ПДВ в Україні, система електронного адміністрування податку на додану вартість, Інтернет речей, податкова накладна, зупинення реєстрації, блокування податкових накладних.

Кравчук А. О. Интернет вещей в налоговых правоотношениях

В статье рассматриваются правовые вопросы обеспечения деятельности системы электронного администрирования налога на добавленную стоимость (НДС) с системой мониторинга критериев оценки риска при остановке регистрации налоговых накладных. Указанные системы рассматриваются в контексте Интернета вещей как технологии автоматизированного принятия официальных юридически значимых решений в налоговых правоотношениях. Сделаны выводы и предложения по усовершенствованию правового регулирования в данной сфере.

Ключевые слова: НДС в Украине, система электронного администрирования налога на добавленную стоимость, Интернет вещей, налоговая накладная, остановка регистрации, блокировка налоговых накладных.

Kravchuk O. Internet of things in tax relationships.

Legal issues of ensuring the operation of the electronic administration of value added tax (VAT) with a system for monitoring risk assessment criteria when stopping the registration of tax invoices are considered in the article. These systems are considered in the context of the Internet of things as technologies for automated adoption of official legally significant decisions in tax legal relationships. Conclusions and proposals on improving the legal regulation in this area have been made.

Key words: VAT in Ukraine, system of electronic administration of value-added tax, Internet of things, tax invoice, stopping of registration, blocking of tax invoices.