

*Мальцева А. М.,
адвокат,*

*викладач кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права
Державного торговельно-економічного університету*

*Лата Н. Ф.,
кандидат юридичних наук, доцент,
адвокат,*

*доцент кафедри міжнародного, цивільного та комерційного права
Державного торговельно-економічного університету*

АДМІНІСТРАТИВНЕ ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ ПРО ВІДМОВУ В РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ/ РОЗРАХУНКУ КОРИГУВАННЯ В ЄДИНОМУ РЕЄСТРІ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ

Анотація. Стаття присвячена дослідженню проблеми реєстрації податкових накладних за чинним законодавством України. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 09.10.2021 р. № 1797-VIII було викладено ст. 74 Податкового кодексу України (надалі – ПК України) в новій редакції. Відповідно до положень п. 74.2. ст. 74 ПК України в Єдиному реєстрі податкових накладних (надалі – ЄРПН) забезпечується проведення постійного автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування (надалі ПН/РК) критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації таких ПН/РК в ЄРПН [1].

Також було доповнено ст. 201 ПК України п. 201.16, відповідно до якого реєстрація ПН/РК в ЄРПН може бути зупинена у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, у разі відповідності такої ПН/РК сукупності критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН, встановлених відповідно до п. 74.2 ст. 74 ПК України.

Завдання автоматизованого моніторингу полягає у можливості зупинити випадки безпідставної реєстрації ПН/РК, у разі коли постачальник фактично не здійснює господарську операцію, а реєструє ПН виключно з метою надання покупцю необґрунтованої податкової вигоди у вигляді неправомірно сформованого податкового кредиту з ПДВ.

У подальшому положення ПК України про зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН зазнали змін та на сьогодні містять лише відсильну норму. Пунктом 201.16. ст. 201 ПК України зазначено, що реєстрація ПН/РК в ЄРПН може бути зупинена в порядку та на підставах, визначених Кабінетом Міністрів України.

Порядок зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН та Порядок розгляду скарги щодо рішення про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН, про неврахування таблиці даних платника податку на додану вартість, про відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості платника податку затверджені Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 11.12.2019 р. № 1165 (надалі – Порядок № 1165) [2].

Запровадження в Україні автоматизованого моніторингу відповідності ПН/РК критеріям оцінки ступеня ризиків призвело до масової зупинки реєстрації ПН/РК в ЄРПН платників податків на додану вартість.

Зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН створює для платників податку на додану вартість негативні наслідки у вигляді додаткових перешкод в здійсненні господарських операцій. Внаслідок зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН контрагенти платників податку на додану вартість не мають можливості включити сплачені суми податку на додану вартість до складу податкового кредиту, що у подальшому несе ризики припинення господарських відносин.

Платники податків на додану вартість змушені вчиняти дії на підтвердження інформації, зазначеної у ПН/РК, для розгляду питання прийняття рішення про реєстрацію ПН/РК в ЄРПН, зокрема, шляхом подання скарг до Комісії з питань зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН ДПС України (надалі – Комісії центрального рівня) на рішення комісії регіонального рівня про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН.

Ключові слова: платник податків; податкова накладна; податкова накладна; розрахунок коригування; реєстрація податкової накладної, зупинення реєстрації податкової накладної; скарга; адміністративний порядок оскарження рішень податкового органу; податок на додану вартість; критерії оцінки ступеня ризиків.

Постановка проблеми. Захист прав платників податків від випадків необґрунтованої відмови контролюючого органу в реєстрації ПН/РК потребують чіткої правової регламентації, яка б виключила можливість застосування суб'єктивних факторів у зупиненні реєстрації ПН/РК в ЄРПН. Адже безпідставне зупинення ПН/РК в ЄРПН можуть потягнути за собою незаконне позбавлення платника податків права на податковий кредит.

Також враховуючи зміни законодавства України щодо порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН та їх оскарження в адміністративному порядку, вивчення питань правового регулювання права платників податків на оскарження рішень комісії регіонального рівня про відмову в реєстрації ПН/РК потребують наукових досліджень та визначення наукових категорій та понять.

Стан дослідження. Дослідження окремих проблем, пов'язаних з оскарження рішень податкових органів займалися такі вітчизняні вчені, як Г. Білецька, Ю. Гаруст, В. Гжевський, Н. Ісаєва, М. Кучерявенко, М. Куц, А. Сітко, О. Сударенко, Н. Шевцова, тощо. Проте й на сьогодні не вирішено всі спірні питання та не досягнуто однаковості щодо теоретичних і практичних аспектів оскарження дій податкових органів.

Мета статті полягає у проведенні аналізу ефективності процедури проведення адміністративного порядку оскарження рішень комісії регіонального рівня про відмову в реєстрації ПН/РК, обґрунтованості прийнятих рішень комісією центрального рівня під час розгляду скарг.

Виклад основного матеріалу. Порядок оскарження платниками податків рішень прийнятих контролюючим органом визначено в ст. 56 ПК України.

Оскарження рішення про відмову у реєстрації ПН/РК в ЄРПН здійснюється у порядку, визначеному ст. 56 з урахуванням наступних особливостей:

- скарга на рішення про відмову у реєстрації ПН/РК в ЄРПН подається до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику;

- скарга на рішення про відмову у реєстрації ПН/РК в ЄРПН розглядається в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, комісією центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, за участі уповноваженої особи центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;

- скарга на рішення про відмову у реєстрації ПН/РК в ЄРПН розглядається протягом 10 календарних днів з дня отримання такої скарги центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. Термін розгляду скарги не може бути продовженим;

- якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків на рішення про відмову у реєстрації ПН/РК 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.

В той же час Порядок № 1165 встановлює особливий порядок оскарження рішень комісії регіонального рівня про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН.

Відповідно до Порядку № 1165 скарга подається платником податку на додану вартість протягом 10 робочих днів, що настають за днем прийняття рішення комісією регіонального рівня.

Скарга подається платником податку на додану в електронній формі засобами електронного зв'язку з дотриманням вимог ПК України, Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронні довірчі послуги» і реєструється ДПС у день її надходження.

Скарга повинна містити наступні дані: найменування або прізвище, ім'я та по батькові платника податку, який подає скаргу; індивідуальний податковий номер платника податку; податковий номер або серію (за наявності) та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідному контролюючому органу і мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією (за наявності) та номером паспорта); номер та дату оскаржуваного рішення комісії

регіонального рівня; інформацію про причини незгоди платника податку з рішенням комісії регіонального рівня; відомості про оскарження рішення комісії регіонального рівня в судовому порядку; вимоги платника податку, який подає скаргу.

За результатами розгляду скарги комісія центрального рівня протягом 10 календарних днів з дня отримання такої скарги приймає одне з таких рішень:

- задовольняє скаргу та скасовує рішення комісії регіонального рівня;

- залишає скаргу без задоволення та рішення комісії регіонального рівня без змін.

За результатами розгляду скарги комісія центрального рівня протягом 10 календарних днів з дня отримання такої скарги, надсилає засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог ПК України, Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронні довірчі послуги» платнику податку на додану вартість відповідне рішення в електронний кабінет.

Рішення за результатами розгляду скарги набирає чинності з дня його прийняття.

Однак Порядок № 1165 не передбачає можливості розгляду матеріалів скарги у відкритому засіданні.

Таким чином, у цьому випадку платник податку на додану вартість фактично позбавлений можливості на участь у процесі прийняття суб'єктом владних повноважень відповідного рішення. Як наслідок, порушується дотримання законності адміністративної процедури і забезпечення права платника податку на додану вартість під час її проведення на доведення незаконності та необґрунтованості оскаржуваного рішення.

Так, у постанові від 10.04.2020 року у справі № 819/330/18 Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду зазначив, що прозорість адміністративних процедур є ефективним запобіжником державного свавілля. Вмотивоване рішення демонструє особі, що вона була почута, дає стороні можливість апелювати проти нього. Лише за умови прийняття обґрунтованого рішення може забезпечуватися належний публічний та, зокрема, судовий контроль за адміністративними актами суб'єкта владних повноважень [3].

Рішення Комісії центрального рівня за результатами розгляду скарг зазвичай є необґрунтованим. На підтвердження цього свідчить судова практика. Переважна більшість судових рішень у цій категорії справ приймається на користь платників податків.

Аналіз рішень Комісії центрального рівня за результатами розгляду скарг свідчить, що контролюючий орган під час розгляду справ формально підходить до їх розгляду та не бажає встановити дійсні обставини справи.

Рішення Комісії центрального рівня за результатами розгляду скарг переважно містять лише абстрактні твердження про ненадання платником податків на додану вартість документів, без конкретизації конкретного переліку документів, яких з урахування особливостей, характеру та обсягу господарських операцій не вистачає або дублює підстави для відмови в реєстрації ПН/РК в ЄРПН з рішення комісії регіонального рівня чи п. 5 Порядку прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 12.12.2019 р. № 520 [4].

За таких обставин є можливим дійти висновку, що Комісія центрального рівня під час розгляду скарг платників податків на

додану вартість не здійснює аналіз наданих платником податку на додану вартість документів на предмет їх належності, що призводить до неефективності адміністративного оскарження.

Відповідно до п. 11 Порядку № 1165 у разі подання скарги на рішення комісії регіонального рівня платник податку має право додати до скарги пояснення та копії документів, які підтверджують інформацію, зазначену в ПН/ПК, реєстрація яких зупинена. Однак Комісія центрального рівня під час розгляду скарг не враховує документи надані платником податку на додану вартість на підтвердження інформації, зазначеної у ПН/ПК, якщо такі документи не були ним подані під час надання письмових пояснень та копій документів до регіональної комісії.

Такі дії Комісії центрального рівня позбавляють можливість перегляду рішень комісії регіонального рівня на центральному, що робить адміністративне оскарження неефективним засобом позасудового вирішення податкових спорів.

Важливим кроком в ефективності адміністративного оскарження рішень контролюючого органу стало прийняття Закону України «Про адміністративну процедуру» від 17.02.2022 р. № 2073-IX (надалі – Закон № 2073-IX) [5].

Так Закон № 2073-IX закріплює право учасника адміністративного провадження брати участь в адміністративному провадженні особисто або через своїх представників. Адміністративне провадження здійснюється з дотриманням порядку, який забезпечує повне з'ясування обставин справи, зокрема, на підставі пояснень учасників, документів, даних реєстрів, висновків експертів, огляду приміщень, територій, консультацій та роз'яснень спеціалістів.

Учасник провадження в будь-який момент до прийняття рішення має можливість подати свої пояснення та докази, клопотання про витребування документів, призначення експертизи тощо.

Адміністративно-процесуальне законодавство України потребує радикального оновлення, результатом якого має стати запровадження нової ідеології функціонування органів виконавчої влади і органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб та інших суб'єктів, які законом уповноважені здійснювати владні управлінські функції.

Виявлені недоліки в порядку адміністративного оскарження рішень про відмову в реєстрації ПН/ПК в ЄРПН в Комісії центрального рівня свідчать про необхідність внесення до нього змін та запровадження положень, які закріплені Законом № 2073-IX. Серед головних змін, які необхідно внести до Порядку № 1165 – розгляд матеріалів скарги у відкритому засіданні особисто або через уповноважених представників; надавати документи, пояснення, доводи, які стосуються предмета скарги; здійснювати технічну фіксацію засідання з розгляду матеріалів скарги за допомогою фото-, кінозйомки, відео-, звукозапису; заявляти клопотання, що стосуються предмета розгляду скарги, зокрема, про витребування документів, призначення експертизи.

Висновки. У результаті розпочатої повномасштабної війни на території України та з моменту введення воєнного стану значна кількість платників податку на додану вартість були вимушені змінити умови господарювання. Частина платників податку на додану вартість досі не мають змогу відновити свою господарську діяльність. Зі зменшенням обсягів надання

послуг (виконання робіт) та продажу, платники податків продовжують нести значні фінансові збитки.

При цьому, в наслідок зупинення реєстрації ПН/ПК в ЄРПН платники податку на додану вартість зазнають прямих збитків у вигляді господарських штрафів, заморожуються оборотні кошти, блокується надходження оплати від покупців (замовників).

Контрагенти платників податку на додану вартість не мають можливості включити сплачені суми податку на додану вартість до складу податкового кредиту, що у подальшому несе ризики розірвання договорів, припинення діяльності платника податку на додану вартість та звільнення працівників.

Припинення діяльності платників податків на додану вартість призведе до спаду наповнення державного та місцевих бюджетів, що в сьогоdnішніх умовах триваючої війни особливо неприпустимо.

Отримання рішення Комісії центрального рівня про залишення скарги без задоволення та рішення комісії регіонального рівня без змін змушує платників податків на додану вартість оскаржувати рішення у судовому порядку.

Аналіз судової практики свідчить про те, що більшість рішень з оскарження рішень про відмову в реєстрації ПН/ПК в ЄРПН приймається на користь платників податків. Однак процедура судового оскарження довготривала та створює для платників податків на додану вартість додаткове навантаження у вигляді сплати судових зборів, витрат на правничу допомогу.

Підсумовуючи зазначене, необхідно зауважити, що питання забезпечення ефективної процедури адміністративного оскарження рішень про відмову в реєстрації ПН/ПК в ЄРПН в Комісії центрального рівня є особливо актуальним. Запровадження якісно нового рівня адміністративного оскарження рішень про відмову в реєстрації ПН/ПК в ЄРПН сприятиме врегулюванню податкових спорів та знизить навантаження на судову систему України.

Література:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами та доповненнями). Офіційний веб-портал Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 30.04.2024).
2. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: постанова Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165 (із змінами). Офіційний веб-портал Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення 30.04.2024).
3. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 10.04.2020 р. у справі № 819/330/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88706639> (дата звернення 30.04.2024).
4. Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: наказ Міністерства фінансів України від 12.12.2019р. № 520 (із змінами). Офіційний веб-портал Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#n16> (дата звернення 30.04.2024).
5. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17.02.2022 р. № 2073-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text> (дата звернення 30.04.2024).

Maltseva A., Lata N. Administrative appeal of decisions on refusal registration of a tax invoice/ calculation of adjustment in the unified register of tax invoices

Summary. As a result of the start of a full-scale war on the territory of Ukraine and since the introduction of martial law, a significant number of value-added taxpayers were forced to change their business conditions. Some of the VAT payers still do not have the opportunity to resume their business activities. Taxpayers continue to bear significant financial losses due to a decrease in the volume of services (execution of works) and sales.

At the same time, as a result of the suspension of the registration of tax invoice/ adjustment calculations in the Unified register of tax invoices, taxpayers of the value-added tax are credited with direct losses in the form of economic fines, freeze operating costs, and block the receipt of payments from buyers (customers).

Counterparties of value-added taxpayers are unable to include the paid amounts of value-added tax in the tax credit, which in the future carries the risks of termination of contracts, termination of activity of the payer of value-added tax, and dismissal of employees.

Stopping the activities of value-added taxpayers will lead to a decline in the filling of state and local budgets, which is especially unacceptable in today's conditions of an ongoing war.

Receiving the decision of the Central Level Commission to leave the complaint unsatisfied and the decision of the Regional Level Commission unchanged forces value-added taxpayers to challenge the decision in court.

The analysis of court practice shows that the majority of decisions on appeals against decisions on the refusal to register tax invoice/adjustment calculations in the Unified Register of Tax Invoices are made in favor of taxpayers. However, the court appeal procedure is long-term and creates an additional burden for value-added taxpayers in the form of court fees and legal aid costs.

Summarizing the above, it should be noted that the issue of ensuring an effective procedure for administrative appeal of decisions on refusal to register tax invoice/ adjustment calculations in the Unified Register of Tax Invoices in the Central Level Commission is particularly relevant. The introduction of a qualitatively new level of administrative appeal of decisions on refusal to register tax invoice/ adjustment calculations in the Unified Register of Tax Invoices will contribute to the settlement of tax disputes and reduce the burden on the judicial system of Ukraine.

Key words: taxpayer; tax invoice; adjustment calculation; registration of a tax invoice; suspension of registration of a tax invoice; complaint; administrative procedure for appealing decisions of the tax authority; VAT; criteria for assessing the degree of risks.