

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2023.05.61>

## ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ПРОЦЕДУР, ПОВ'ЯЗАНИХ З МОНІТОРИНГОМ ТА РЕЄСТРАЦІЮ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ

Крилов Д.Б.,

*професор кафедри фінансів,**банківської справи та страхування**Запорізького національного університету*ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8522-5433>

### **Крилов Д.Б. Проблемні аспекти процедур, пов'язаних з моніторингом та реєстрацією податкових накладних.**

Одним із дієвих засобів протидії неправомірному зменшенню податкових зобов'язань є електронне адміністрування ПДВ, невід'ємною частиною якої є система моніторингу та реєстрації податкових накладних. Вона спрямована на недопущення штучного формування податкового кредиту на підставі операцій, яких в дійсності не існувало. Проте, поряд з очевидними перевагами автоматизованого моніторингу, існуюча система містить недоопрацювання та ризики, а також системні проблеми, які стають причиною регулярних порушень прав платників ПДВ. Завданням держави в цих умовах є віднайти справедливий баланс між фіскальними інтересами самої держави і достатнім рівнем захищеності прав та законних інтересів платників податків.

Зупинення реєстрації податкової накладної є проміжним етапом процедури реєстрації, проте важливим, оскільки при неподанні необхідних документів і пояснень, зупинення стає передумовою для відмови в реєстрації накладної. З огляду на те, що зупинення реєстрації покладає на платника податку додатковий обов'язок, важливим є дотримання принципу правової визначеності вже на стадії формування квитанцій про зупинення реєстрації.

Пропонується доопрацювати Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: передбачити додаткову перевірку працівником контролюючого органу наявності підстав для зупинення реєстрації податкової накладної. У квитанції про зупинення реєстрації має бути вичерпний перелік документів та пояснень, які слід надати платнику податку для реєстрації податкової накладної.

Крім того, пропонується внести зміни до форми рішення про відмову в реєстрації податкової накладної, а саме – додати опис порушень вимог законодавства у наданих платником податків документах, із зазначенням документу, в якому допущено порушення, а також посилання на норми

законодавства, які порушено, та обґрунтування взаємозв'язку допущеного порушення із ризиковістю здійсненої операції.

**Ключові слова:** відмова в реєстрації податкової накладної, зупинення реєстрації податкової накладної, моніторинг податкових накладних, податкова накладна, ризиковість операції, ризиковість платника.

### **Krylov D. Problematic aspects of procedures related to monitoring and registration of tax invoices.**

One of the effective means of countering the illegal reduction of tax liabilities is the electronic administration of VAT, an integral part of which is the system of monitoring and registration of tax invoices. It is aimed at preventing the artificial formation of a tax credit based on transactions that did not actually exist. However, along with the obvious advantages of automated monitoring, the existing system contains shortcomings and risks, as well as systemic problems that cause regular violations of the rights of VAT payers. The task of the state in these conditions is to find a fair balance between the fiscal interests of the state and a sufficient level of protection of the rights and legitimate interests of taxpayers.

Stopping the registration of a tax invoice is an intermediate stage of the registration procedure, but it is important, because if the necessary documents and explanations are not submitted, the stop becomes a prerequisite for refusing to register the invoice. Considering that the suspension of registration imposes an additional obligation on the taxpayer, it is important to observe the principle of legal certainty already at the stage of formation of receipts on suspension of registration.

It is proposed to finalize the Procedure for stopping the registration of a tax invoice/calculation of adjustment in the Unified Register of Tax Invoices: to provide for an additional check by an employee of the controlling body of the existence of grounds for stopping the registration of a tax invoice. The receipt for the suspension of registration must contain a comprehensive list

of documents and explanations that should be provided to the taxpayer for registration of the tax invoice.

In addition, it is proposed to make changes to the form of the decision on refusal to register a tax invoice, namely, to add a description of the requirements of the law in the documents provided by the taxpayer, indicating the document in which the violation was committed, as well as a reference to the legal norms that were violated, and justification of the relationship between the committed violation and the riskiness of the transaction.

**Key words:** refusal to register a tax invoice, stop registration of a tax invoice, monitoring of tax invoices, tax invoice, riskiness of the operation, riskiness of the payer.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Загальні надходження від податку на додану вартість в Законі України «Про державний бюджет України на 2023 рік» заплановані в розмірі 622,6 млрд. грн. [1], що дорівнює близько 45 % від загального обсягу доходів державного бюджету на 2023 рік. Податок на додану вартість (далі – ПДВ) забезпечує переважну частину податкових надходжень державного бюджету. В умовах воєнного стану, при різкому зростанні бюджетних видатків, держава має забезпечувати достатній рівень доходів державного бюджету. Одним із дієвих засобів протидії неправомірному зменшенню податкових зобов'язань є електронне адміністрування ПДВ, невід'ємною частиною якої є система моніторингу та реєстрації податкових накладних. Вона спрямована на недопущення штучного формування податкового кредиту на підставі операцій, яких в дійсності не існувало. Проте, поряд з очевидними перевагами автоматизованого моніторингу, існуюча система містить недоопрацювання та ризики, а також системні проблеми, які стають причиною регулярних порушень прав платників ПДВ, призводять до ініціювання численних процедур оскарження. Завданням держави в цих умовах є віднайти справедливий баланс між фіскальними інтересами самої держави і достатнім рівнем захищеності прав та законних інтересів платників податків. Ці обставини зумовлюють актуальність обраної теми дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, на які спирається автор в яких розглядають цю проблему і підходи її розв'язання.** Проблеми, пов'язані з моніторингом податкових накладних, вже ставали об'єктом наукових досліджень. Як слушно зазначає Зінкевич А. В., система моніторингу відповідності податкових накладних / розрахунків коригування критеріям ступеня ризиків не лише спрямована на вжиття превентивних заходів потенційних порушень

недобросовісних платників податку на додану вартість, але й не дає змогу безпідставно формувати податковий кредит вже на стадії реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування, тобто ще до моменту подання податкової декларації з цього податку [2, с. 206].

Разом з тим, існуюча система моніторингу та реєстрації податкових накладних має відчутні недоліки, що негативно впливають на економічні процеси в державі і на становище суб'єктів господарювання. Так, має рацію Метелиця В.М., який вказує, що система моніторингу критеріїв оцінки ризиковості з моменту свого запуску і до сьогодні працює з систематичними порушеннями, зупиняючи реєстрацію в Єдиному реєстрі податкових накладних не тільки ризикових, але і сумлінних платників ПДВ [3, с. 56].

Сучасний стан і проблеми системи моніторингу та реєстрації податкових накладних є предметом досліджень як економічної, так і правової науки: і якщо в першому випадку акцент робиться на економічній обґрунтованості та доцільності значень тих чи інших показників критеріїв ризиковості, позитивної податкової історії та ознак безумовної реєстрації, то в другому випадку переважно досліджується адміністративна процедура та виявляються недоліки щодо обґрунтованості прийнятих контролюючим органом негативних рішень. Так, Решота В.В. до таких недоліків відносить відсутність індивідуалізації рішень комісій регіонального та центрального рівнів, зазначення в рішеннях абстрактної інформації, невзяття комісією центрального рівня до уваги пояснень та копій документів, які підтверджують інформацію, зазначену в податковій накладній / розрахунку коригування, реєстрація яких зупинена, якщо вони не були додані під час реєстрації в ЄРПН [4, с. 63-64].

Незважаючи на те, що в роботах фахівців доволі часто констатуються недоліки в процедурах моніторингу та реєстрації податкових накладних, існує потреба у визначенні конкретних шляхів подолання таких недоліків, які наразі призводять до виникнення системних проблем в адмініструванні ПДВ та до порушень прав платників цього податку.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є з'ясувати стадії автоматизованого моніторингу податкових накладних, дослідити процедуру зупинення їхньої реєстрації, визначити недоліки існуючих процедур, пов'язаних з реєстрацією податкових накладних та надати рекомендації щодо подолання цих недоліків.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Як зазначають Радіонова Н.Й. та Штронда І. О., податкова накладна є основним первинним податковим документом і одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі

виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця; підсумкові суми з реєстрів заносяться до декларації з ПДВ [5, с. 2]. Нормою п. 201.1 ст. 201 Податкового кодексу України (далі – ПК України) встановлено, що на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін [6].

Таким чином, податкова накладна є документом, який складається при кожному випадку виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість. Її подання для реєстрації є обов'язком платника ПДВ при здійсненні операцій, які оподатковуються цим податком. Для цього документа існує передбачена законом і підзаконними актами процедура обов'язкової реєстрації, недотримання якої призводить для покупця – до втрати права на віднесення сум податку на додану вартість до складу податкового кредиту, а для постачальника – до накладення на нього штрафних (фінансових) санкцій (штрафів). Крім того, у разі відсутності реєстрації податкової накладної, покупець вправі вимагати від постачальника відшкодування збитків, заподіяних внаслідок унеможливлення включення суми ПДВ до складу податкового кредиту покупця; в окремих договорах покупці також встановлюють для постачальників штрафні санкції за це порушення. Тож від збалансованості процедури реєстрації податкових накладних залежить стабільність господарської діяльності всіх учасників ланцюгу постачання, і навпаки, розбалансована процедура реєстрації зумовлює заподіяння суб'єктам господарювання збитків, розмір яких є високим з огляду на розмір встановленої законом ставки ПДВ. Надалі подається аналіз процедур, пов'язаних з реєстрацією податкових накладних; положення і висновки цього аналізу рівною мірою можна поширити і на розрахунки коригування до податкових накладних.

ПК України сам по собі не передбачає підстав і порядку зупинення реєстрації податкових накладних, і натомість в п. 201.16 ст. 201 встановлює, що реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних може бути зупинена в порядку та на підставах, визначених Кабінетом Міністрів України. Таким чином, процедура, що аналізується, врегульована на підзаконному рівні.

На виконання вказаних положень ПК України, Кабінетом Міністрів України постановою від 11 грудня 2019 р. № 1165 затверджено, зокрема, Порядок зупинення реєстрації податкової

накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – Порядок), який є не першим нормативно-правовим актом з цього питання та прийшов на зміну минулій нормативній базі.

Аналіз змісту Порядку дозволяє дійти висновку про те, що кожна податкова накладна підлягає автоматизованому моніторингу, який умовно можна поділити на такі стадії:

1) перевірка на відповідність ознакам безумовної реєстрації;

2) реєстрація податкової накладної у випадку наявності хоча б однієї ознаки безумовної реєстрації;

3) у разі відсутності ознак безумовної реєстрації – перевірка на відповідність критеріям ризиковості платника податку;

4) у разі відповідності платника критеріям ризиковості – зупинення реєстрації податкової накладної та передача на вирішення комісії регіонального рівня питання про відповідність платника податку критеріям ризиковості;

5) у разі невідповідності платника критеріям ризиковості – перевірка на предмет показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку;

б) реєстрація податкової накладної у випадку встановлення наявності показника позитивної податкової історії;

7) у разі відсутності показника позитивної податкової історії – перевірка на предмет відповідності критеріїв ризиковості здійснення операції;

8) реєстрація податкової накладної у випадку невідповідності операції критеріям ризиковості;

9) у разі відповідності операції критерію ризиковості – зупинення реєстрації податкової накладної [7].

Таким чином, автоматизований моніторинг податкових накладних є процесом, заснованим на алгоритмі, і кожний наступний етап цього алгоритму залежить від відповіді на питання, поставлене на минулому етапі алгоритму. Всі податкові накладні, що мають ознаку безумовної реєстрації, реєструються, а реєстрація всіх податкових накладних, складених платником податку, що відповідає критеріям ризиковості – зупиняється; для неризикових платників автоматична реєстрація проводиться за наявності показника позитивної податкової історії, а за відсутності такого – аналізу на предмет ризиковості підлягає сама господарська операція. З одного боку, автоматична процедура моніторингу дозволяє мінімізувати витрати часу працівників контролюючих органів, а отже – пришвидшує процедуру реєстрації податкової накладної. З іншого боку, можливість прийняття за наслідками автоматизованого моніторингу негативного для платника податку рішення свідчить про необхідність контролюючого органу належним чином мотивува-

ти таке рішення, що в умовах автоматизації цієї процедури, є складним завданням.

Недоліки в процедурі реєстрації податкових накладних стали чинником формування значного обсягу судової практики, зокрема суду касаційної інстанції. Так, у постанові від 15 лютого 2023 р. у справі № 2240/3117/18 Верховний Суд виклав наступний правовий висновок: можливість надання платником податків вичерпного переліку документів на підтвердження правомірності формування та подання податкової накладної прямо залежить від чіткого визначення фіскальним органом конкретного виду критерію оцінки ступеня ризиків. Вживання податковим органом загального посилання на пункт шостий Критеріїв оцінки, без наведення відповідного підпункту, є неконкретизованим та призводить до необґрунтованого обмеження права платника податків бути повідомленим про необхідність надання документів за вичерпним переліком, відповідно до критерію зупинення реєстрації податкової накладної, а не будь-яких на власний розсуд [8].

Подібний за змістом правовий висновок викладено в постанові Верховного Суду від 17 січня 2023 р. у справі № 816/2218/18. В ній, розглядаючи справу про визнання протиправним і скасування рішення про відмову в реєстрації податкової накладної та про зобов'язання зареєструвати податкову накладну, суд касаційної інстанції дійшов висновку про те, що загальними вимогами, яким повинен відповідати акт індивідуальної дії, як акт правозастосування, є його обґрунтованість та вмотивованість. В разі не зазначення в індивідуальному акті підстав його прийняття (фактичних і юридичних), чітких та зрозумілих мотивів його прийняття такий акт не може вважатися правомірним. З огляду на неконкретність вимоги контролюючого органу про надання документів, рішення про відмову в реєстрації податкової накладної не відповідає критерію обґрунтованості, а тому правильно визнано судами протиправним [9].

Таким чином, системним недоліком правозастосування під час зупинення реєстрації податкових накладних є неконкретність вимоги надати пояснення і копії документів, яка міститься в квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної. Це є наслідком тієї обставини, що зупинення реєстрації відбувається в автоматизованому режимі, і сучасний ступінь розвитку технологій не дозволяє індивідуалізувати квитанцію таким чином, щоб в ній було вказано про конкретні документи чи пояснення, які слід надати платнику податків для реєстрації податкової накладної. Така загальність, неконкретність формулювань, що вживає контролюючий орган у квитанціях про зупинення реєстрації, зумовлює правову невизначеність, адже платник податків

не знає, який документ слід надати для реєстрації податкової накладної. В таких умовах фактично кожне рішення про відмову в реєстрації податкової накладної є протиправним в силу факту неконкретності підстав зупинення реєстрації; тоді як в разі безпідставного зупинення реєстрації, не може бути й відмови в реєстрації. Обраний державою підхід до спрощення процедури зупинення реєстрації не можна визнати задовільним, з огляду на численну судову практику оскарження відмови в реєстрації податкової накладної; видається, що суб'єкт нормотворчої діяльності сам створив підґрунтя для прийняття невмотивованих і необґрунтованих рішень, які потім не витримують перевірки на предмет належного обґрунтування. І попри тимчасову користь для фінансових інтересів держави, у довгостроковій перспективі це має цілу низку негативних наслідків для держави, таких як:

1) перевантаження судової системи справами про оскарження відмови в реєстрації податкових накладних, а так само і перевантаження працівників апарату контролюючих органів, залучених до процедур оскарження. Негативні наслідки такого перевантаження можна прослідкувати на прикладі Київського окружного адміністративного суду, який після ліквідації Окружного адміністративного суду міста Києва тимчасово розглядає всі адміністративні справи, віднесені до підсудності ліквідованого суду, і з огляду на надмірну кількість справ щодо реєстрації податкових накладних, розгляд таких справ у розумні строки є практично неможливим;

2) понесення державою численних судових витрат у зв'язку із визнанням протиправними та скасуванням рішень про відмову в реєстрації податкових накладних (і цих витрат можливо було б уникнути шляхом підвищення рівня обґрунтованості зупинення реєстрації податкових накладних);

3) падіння рівня інвестиційного клімату в державі, тінізація економіки, викликана непрозорою та нечіткою процедурою зупинення реєстрації податкових накладних, та як наслідок – зменшення доходів бюджету від сплати податку на додану вартість.

Таким чином, якщо саме по собі визначення необхідності зупинення реєстрації податкових накладних і може відбуватися в автоматизованому режимі, то для формування квитанції про таке зупинення необхідна участь службової особи контролюючого органу, з тим, щоб перевірити наявність підстав для зупинення реєстрації, та надати платнику податку чіткий і вичерпний перелік документів, які слід надати для підтвердження фактів, які спростують ризиковість операції чи ризиковість платника податку. Участь працівників контролюючого органу на цьому етапі зменшить випадки необґрунтованого зупи-

нення реєстрації, сприятиме правовій визначеності, робитиме поведінку як платника податку, так і контролюючого органу більш передбачуваною, зменшить випадки оскарження відмови в реєстрації на виключно формальних підставах.

Слід зазначити, що держава вже намагалася встановити вичерпний перелік документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (наказ Міністерства фінансів України від 13 червня 2017 р. № 567), проте згодом відмовилася від встановлення такого вичерпного переліку (наказом від 06 квітня 2018 р. № 409 вищевказаний наказ було визнано таким, що втратив чинність, натомість наказом від 12 грудня 2019 р. № 520 передбачено лише орієнтовний, невичерпний перелік документів). До того ж, згаданий вичерпний перелік насправді мав надто загальний, неконкретний характер, в силу того, що нормативно-правовий акт не може враховувати індивідуальних особливостей кожної потенційно ризикової операції. Оскільки неможливо на законодавчому рівні повністю врахувати особливості кожної окремої операції, то такі особливості повинен враховувати контролюючий орган, формуючи квитанцію про зупинення реєстрації податкової накладної.

Аналіз змісту вже наведеної вище постанови Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165 і затвердженого нею Порядку свідчить про те, що не вся процедура, пов'язана з реєстрацією податкової накладної, має автоматичний характер і здійснюється програмним забезпеченням контролюючого органу. Порядком передбачена участь комісії контролюючого органу регіонального та центрального рівня у таких процедурах:

1) розгляд комісією регіонального рівня питання та прийняття рішення про реєстрацію або відмову в реєстрації податкової накладної після того, як її реєстрація була зупинена в автоматичному режимі;

2) розгляд комісіями регіонального та центрального рівня таблиці даних платника податку та прийняття рішення про врахування або невврахування таблиці даних;

3) розгляд комісією регіонального рівня питання про відповідність платника податку критеріям ризиковості, розгляд документів платника податку, які свідчать про його невідповідність критеріям ризиковості та повторне вирішення цього питання з урахуванням поданих платником податків документів;

4) розгляд комісією центрального рівня скарг на рішення комісій регіонального рівня про відмову в реєстрації податкових накладних [7].

При цьому, розгляд питання про реєстрацію або відмову в реєстрації податкової накладної

врегульований окремим нормативно-правовим актом, а саме Порядком прийняття рішень про реєстрацію/ відмову в реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12 грудня 2019 р. № 520. Цим нормативно-правовим актом передбачено 3 варіанти дій контролюючого органу після отримання від платника податків пояснень і копій документів, а саме:

1) прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної;

2) направлення повідомлення про необхідність надання додаткових пояснень та / або документів;

3) прийняття рішення про відмову в реєстрації податкової накладної [10].

Тут необхідно відзначити позитивні зміни, які відбулися у зв'язку з прийняттям Міністерством фінансів України наказу від 12 січня 2013 р. № 19. Якщо раніше контролюючий орган, зупинивши реєстрацію податкової накладної та отримавши після цього від платника пояснення з копіями документів, мав лише два варіанти дій (реєстрація податкової накладної або відмова в реєстрації), то тепер, якщо контролюючий орган вважає, що платником податку не повністю надано пояснення чи документи, то він повинен повідомити платника податку про це, і лише якщо платник податків не надав в повному обсязі (чи надав лише частково) запитовані документи і пояснення (або в разі невідповідності документів законодавству), контролюючий орган приймає рішення про відмову в реєстрації. Тим самим була зменшена імовірність протиправної відмови в реєстрації, з посиланням на ненадання платником тих документів, які від нього і не вимагалися.

Незважаючи на те, що на цьому етапі процедури відбуваються за участю працівників контролюючого органу, рішення, які приймаються комісіями регіонального та центрального рівня, досить часто мають суттєві недоліки, які, з огляду на практику їхнього скасування в судовому порядку, носять системний характер.

Так, у постанові від 29 липня 2022 р. у справі № 1940/1804/18 суд касаційної інстанції зазначив, що відмова у прийнятті до реєстрації податкової накладної з підстав недостатності документів для прийняття рішення можлива виключно за умови наявності вичерпного переліку таких документів. Посилання на вказану підставу в обґрунтування прийняття рішення про відмову, за відсутності встановленого законодавством вичерпного переліку документів, та за умови не наведення комісією доказів того, що подані документи є недостатніми чи такими, що у своїй сукупності викликають сумнів у достовірності наданої інформації, свідчить про протиправність такого рішення [11].

Крім того, спостерігається тенденція, що у разі визнання платника податку таким, що відповідає критеріям ризиковості, можливість такого платника податку реєструвати податкові накладні є лише гіпотетичною: хоча такий платник вправі після зупинення реєстрації податкової накладної надати пояснення і копії документів, однак у відповідь йому надходить рішення про відмову в реєстрації податкової накладної, єдиним аргументом якого є сам по собі факт віднесення платника до категорії ризикових. При цьому, на весь час оскарження рішення про ризиковість, платник податку фактично позбавляється реальної можливості реєструвати податкові накладні, а отже і провадити господарську діяльність в статусі платника ПДВ. В свою чергу, аналіз судової практики дає підстави для висновку про те, що зупинення дії рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості, як захід забезпечення адміністративного позову, застосовується лише у виключних випадках.

Крім зазначеного вище, суд касаційної інстанції неодноразово звертав увагу контролюючого органу на те, що наявність певних недоліків чи недоопрацювань встановленої Порядком форми рішення комісії регіонального чи центрального рівня не звільняє комісію від обов'язку належним чином обґрунтувати своє рішення. Так, в постанові від 25 листопада 2022 р. у справі № 320/3484/21 Верховний Суд наголосив на тому, що незважаючи на те, що затверджена Порядком № 1165 форма рішення, яка не передбачає конкретизації підстав у разі відповідності пунктам 1-8 критеріїв ризиковості платника податку, не скасовує обов'язок податкового органу необхідності доказування, передбаченого частиною другою статті 77 КАС України [12]. Аналогічний правовий висновок було викладено Верховним Судом у постанові від 5 січня 2021 р. у справі № 640/11321/20.

Дійсно, аналізуючи форму рішення про відповідність/невідповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості платника податку, можна дійти висновку про те, що встановлена форма рішення не сприяє дотриманню контролюючим органом вимог щодо обґрунтованості і вмотивованості рішення, а також щодо дотримання права платника податку «бути почутим». Так, ця форма передбачає питання з закритою відповіддю (тобто зазначити лише певний пункт критеріїв ризиковості, лише код податкової інформації, яка свідчить про ризиковість, лише вид документа, який не надано платником податку) і не передбачає:

– опису отриманої контролюючим органом податкової інформації, тобто конкретних фактів, які можуть свідчити про ризиковість платника податку;

– обґрунтування взаємозв'язку між отриманою податковою інформацією та твердженням про ризиковість платника податку;

– зазначення фактів, які платник податку, з точки зору контролюючого органу, не підтвердив документально (або навпаки фактів, які платник податку не спростував наданими документами), в підтвердження доводів контролюючого органу про ризиковість платника;

– викладення мотивів відхилення контролюючим органом документів, наданих платником податку на спростування твердження про його ризиковість.

Те саме твердження стосується і форми рішення про відмову в реєстрації податкової накладної. Так, у випадку, якщо контролюючий орган дійде висновку про невідповідність поданих платником податків вимогам законодавства, то він лише проставляє позначку у відповідному полі рішення, і при цьому в рішенні не передбачено такого реквізиту, як опис порушень та посилення на норми законодавства, яким, з точки зору контролюючого органу, суперечать подані платником податку документи.

**Висновки з дослідження.** З'ясовано, що автоматизований моніторинг податкових накладних, як процедуру, умовно можна поділити на 9 стадій, на яких відбувається перевірка податкової накладної і платника податку на відповідність встановленим критеріям, та за алгоритмом в автоматичному порядку податкова накладна реєструється, або її реєстрація зупиняється, або проводиться перевірка на відповідність наступному за списком критерію. Зупинення реєстрації податкової накладної є проміжним етапом процедури реєстрації, проте важливим, оскільки при неподанні необхідних документів і пояснень, зупинення стає передумовою для відмови в реєстрації накладної. З огляду на те, що зупинення реєстрації покладає на платника податку додатковий обов'язок, важливим є дотримання принципу правової визначеності вже на стадії формування квитанцій про зупинення реєстрації, з тим, щоб платник податку був обізнаний щодо порядку своїх наступних дій з метою проведення реєстрації.

З урахуванням досліджених проблемних питань та системних недоліків, пропонується доопрацювати Порядок, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165, а саме, в пунктах 6 і 7 Порядку, замість автоматичного зупинення реєстрації, передбачити додаткову перевірку працівником контролюючого органу наявності підстав для зупинення у випадку, якщо програмне забезпечення визначило наявність ознак ризиковості операції або ризиковості платника (при відсутності ознак безумовної реєстрації та відсутності показника позитивної податкової історії), та на випадок

підтвердження наявності підстав для зупинення – в пункті 11 Порядку має бути зазначено про необхідність вказування у квитанції вичерпного переліку документів та пояснень, які слід надати платнику податку для реєстрації податкової накладної.

Крім того, пропонується внести зміни до форми рішення про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 12 грудня 2019 р. № 520, а саме – додати реквізити з описом порушень вимог законодавства у наданих платником податків документах, із зазначенням документу, в якому допущено порушення, а також посилання на норми законодавства, які порушено, та обґрунтування взаємозв'язку допущеного порушення із ризиковістю здійсненої операції.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Про державний бюджет України на 2023 рік: Закон України від 3 листопада 2022 року № 2710-IX. Дата оновлення: 21 липня 2023 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text>.
2. Зінкевич А.В. Технології адміністрування та прогнозування податку на додану вартість: реалії сьогодення. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. № 3(71). С. 202 –208. URL: [http://www.psae-jrnl.nau.in.ua/journal/3\\_71\\_2\\_2019\\_ukr/29.pdf](http://www.psae-jrnl.nau.in.ua/journal/3_71_2_2019_ukr/29.pdf).
3. Метелиця В.М. Концептуальні засади модернізації системи моніторингу податкових накладних агробізнесу в умовах євроінтеграції. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2022. № 44. С. 56–62. URL: [http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/44\\_2022ua/11.pdf](http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/44_2022ua/11.pdf).
4. Решота В.В. Проблеми оскарження рішення про відмову в реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. *Податкові спори в адміністративному судочинстві: Збірник тез доповідей П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 року)*. Київ: «Компанія „BAITE“», 2022. 240 с. С. 62–
65. URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/2022\\_07\\_06\\_zbirnyk\\_tez.pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_07_06_zbirnyk_tez.pdf).
5. Радіонова Н.Й., Штронда І.О. Аналіз основних змін у податковому законодавстві щодо ПДВ. *Технології та дизайн. Економіка*. 2014. № 4(13). URL: <https://knutd.edu.ua/publications/pdf/TD/2014-4/13.pdf>.
6. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. Дата оновлення: 24 серпня 2023 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n256>.
7. Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 року № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>.
8. Постанова Верховного Суду від 15 лютого 2023 року у справі № 2240/3117/18 про визнання протиправним та скасування рішення, зобов'язання вчинити дії. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108998132>.
9. Постанова Верховного Суду від 17 січня 2023 року у справі № 816/2218/18 про визнання протиправним та скасування рішення, зобов'язання вчинити певні дії. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108443341>.
10. Порядок прийняття рішень про реєстрацію/ відмову в реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 12 грудня 2019 року № 520. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text>.
11. Постанова Верховного Суду від 29 липня 2022 року у справі № 1940/1804/18 про зобов'язання вчинити дії. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105492981>.
12. Постанова Верховного Суду від 25 листопада 2022 року у справі № 320/3484/21 про визнання протиправними та скасування рішень, зобов'язання вчинити певні дії. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107518495>.