

УДК 342.951

DOI [https://doi.org/10.32837/pyuv.v2i3\(28\).373](https://doi.org/10.32837/pyuv.v2i3(28).373)

Л. М. Чуприна
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри фінансового права
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Д. Л. Мінчук
студент IV курсу
Інституту післядипломної освіти
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКА ПОДАТКУ У ВИПАДКУ ЗУПИНЕННЯ ТА ВІДМОВИ В РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ

Категорія спорів щодо правомірності зупинення та/чи відмови в реєстрації податкових накладних контролюючими органами виникла у правовідносинах щодо адміністрування податку на додану вартість, які загалом врегульовано Податковим кодексом України (далі – ПК) [1], у зв'язку з набранням чинності з 1 січня 2017 р. Законом [2], яким ст. 201 ПК [1] було доповнено низкою новел, якими запроваджено зупинення реєстрації податкових накладних (неформальна назва – «блокування податкових накладних»). Так, у п. 201.16 зазначеної статті (у первинній редакції) закріплено, що реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування (далі – ПН/РК) в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) може бути зупинена в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України (далі – КМУ), у разі відповідності такої ПН/РК сукупності критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН, установлених центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику відповідно до п. 74.2 ст. 74 ПК [1]. Вказані критерії визначено в наказі Міністерства фінансів України (далі – Мінфін), яке є центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику [8, п. 1], від 13 червня 2017 р. № 567 [3], який був чинним у період із 20 червня 2017 р. до 25 травня 2018 р.

У подальшому Законом [4], який набрав чинності з 1 січня 2018 р., було змінено п. 201.16 ст. 201 ПК [1], який у новій редакції вже передбачав, що реєстрація ПН/РК в ЄРПН може бути зупинена в порядку та на підставах, визначених КМУ. На виконання вказаних вимог Закону [4] КМУ лише затвердив постановою від 21 лютого 2018 р. № 117 відповідний Порядок № 117 [5], який набрав чинності із 22 березня 2018 р., але не визначив у цій постанові чи іншому нормативно-правовому акті підстав для зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН, про які йдеться

в п. 201.16 ст. 201 ПК. Цим КМУ створив ситуацію правової невизначеності в суб'єктів цих правовідносин (контролюючих органів та платників податків), залишивши прогалину щодо визначення таких підстав. Водночас КМУ, удосконалюючи Порядок [5] унесенням до нього змін постановами № 936 від 24 жовтня 2018 р. [6] та № 391 від 24 квітня 2019 р. [7], у жодному із цих випадків не заповнив згадану прогалину. Отже, із 22 березня 2018 р. немає передбачених ПК [1] підстав для зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН.

За приписами ст. 1 ПК [1], функції та правові основи діяльності контролюючих органів, закріплені у п. 41 ст. 41 ПК [1], визначаються цим Кодексом. Вказаною нормою передбачено, що контролюючими органами є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, та його територіальні органи. Названими органами є Державна фіскальна служба України (далі – ДФС) та її територіальні органи [9, п. п. 1, 7]. Рішення про реєстрацію/відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН у порядку, визначеному Мінфіном, ухвалює ДФС [1, п. 20.2 ст. 201]. Зауважимо, що ні в цій, ні в інших нормах ПК не встановлено аналогічного повноваження на рівні закону територіальним органам ДФС. Лише в п. 7 Положення про ДФС [9] КМУ передбачено, що ДФС здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи. Отже, делегування КМУ таких повноважень п. п. 19, 20 Порядку [5] комісіям територіальних органів ДФС не узгоджується з наведеними вимогами ПК [1, п. 20.2 ст. 20]. Із втратою чинності 25 травня 2018 р. наказом Мінфіну № 567 [3] склалася ситуація, коли підстав (критеріїв) для зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН жодним чинним нормативно-правовим актом не встановлено. У свою чергу, делегування КМУ повноваження щодо встановлення таких підстав, яке за ПК [1, п. 201.16 ст. 201], належить саме КМУ, Порядком № 117 [5, п. 10] ДФС, оприлюдненням їх на офіційному вебсайті ДФС, суперечить закри-

пленим у Конституції України [10] принципам: розподілу влади на законодавчу та виконавчу [10, ч. 1 ст. 6], законності [10, ч. 2 ст. 6, ч. 2 ст. 19], визначення виключно законом обов'язків громадян [10, п. 1 ч. 1 ст. 92], встановлення системи оподаткування виключно законами [10, п. 1 ч. 2 ст. 92], реєстрації нормативно-правових актів центральних органів виконавчої влади в порядку, встановленому законом [10, ч. 2 ст. 117], отже, правової визначеності як складової частини верховенства права [10, ст. 8].

Як наслідок вказаних прогалин та суперечностей законодавства, із 22 березня 2018 р., коли змінилося правове регулювання вказаного питання, дії ДФС щодо зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН, ДФС та її територіальних органів щодо ухвалення рішень про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН видаються протиправними, оскільки не відповідають вимогам принципів належного урядування та законності. Так, податковий кредит є певним «активом» суб'єкта господарювання, а Європейським судом з прав людини (далі – ЄСПЛ) зазначалось [25, § 35], що за певних обставин «законне сподівання» на отримання «активу» може захищатися ст. 1 Першого протоколу [24]. ЄСПЛ, розкриваючи зміст принципу належного урядування, зазначав: «У разі, коли йдеться про питання загального інтересу, зокрема, якщо справа впливає на такі основоположні права людини, як майнові права, державні органи повинні діяти вчасно та в належний і якомога послідовний спосіб» [23, § 70]; «державні органи, які не впроваджують або не дотримуються своїх власних процедур, не повинні мати можливість отримувати вигоду від своїх протиправних дій або уникати виконання своїх обов'язків»; «ризик будь-якої помилки державного органу повинен покладатися на саму державу, а помилки не можуть виправлятися за рахунок осіб, яких вони стосуються» [23, § 71]. Недотримання вимог цього принципу не відповідає закріпленому у ст. 1 Першого протоколу [24] принципу законності [23, § 73].

Як свідчить судова практика вирішення спорів між платниками податків та контролюючими органами щодо визнання протиправними та скасування їхніх рішень про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН, суди здебільшого стають на бік платників податків. Так, у частині спорів, що виникли до 22 березня 2018 р., Верховний Суд займає таку правову позицію (як приклад див.: [11]). Загальними вимогами, які висуваються до акта індивідуальної дії як акта правозастосування, є його обґрунтованість та вмотивованість, тобто наведення податковим органом конкретних підстав для його ухвалення (фактичних і юридичних), а також переконливих і зрозумілих мотивів його ухвалення. 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. Уживання податковим органом загального посилання на п. 6 Критеріїв оцінки [3], без наведення відповідного підпункту, є неконкретизованим і 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. Отже, невиконання податковим органом законодавчо встановлених вимог щодо змісту, форми, обґрунтованості та вмотивованості акта індивідуальної дії призводить до його протиправності. У свою чергу, у спорах, що виникли після 22 березня 2018 р. і до 25 травня 2018 р. Верховний Суд (наприклад, див.: [12]) зазначає, що вважає безпідставним зупинення реєстрації податкової накладної з посиленням у квитанції на критерії ризиковості, визначені виключно листом ДФС, як передумови ухвалення відповідного рішення Комісії про відмову в її реєстрації в ЄРПН, з огляду на те, що листи міністерств, інших органів виконавчої влади не є нормативно-правовими актами в розумінні Конституції [10, ст. 117], тому не є джерелом права за КАС України [13, ст. 7]. Акти, що затверджують критерії ризиковості здійснення операцій, мають на меті встановити норми права, які зачіпають права, свободи й законні інтереси громадян, отже, підлягають обов'язковій реєстрації в порядку, визначеному чинним законодавством. Верховний Суд, зважаючи на суперечливість нормативного регулювання, розглядає її як підставу застосування презумпції правомірності рішень платника податків [1, пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4], вимог принципів правової визначеності та передбачуваності дій і рішень контролюючих органів. Нарешті, у цій категорії спорів, що виникли після 25 травня 2018 р., Верховний Суд дотримується здебільшого вже наведеного вище підходу.

Крім того, в аспекті вибору в цій категорії спорів належного способу захисту порушеного права та розміру судового збору Верховний Суд дійшов такого висновку [15]: системний аналіз Закону [14, ч. 1 ст. 6], КАС України [13, ч. 2 ст. 245] дає підстави для висновку, що вимога про визнання протиправними акта, дії чи бездіяльності як передумова для застосування інших способів захисту порушеного права (скасувати або визнати нечинним рішення чи окремі його положення, зобов'язати ухвалити рішення, учинити дії або утриматися від їх учинення тощо) як наслідків протиправності акта, дії чи бездіяльності є однією вимогою. Із чого зрозуміло, що Верховний Суд розглядає як одну позовну вимогу немайнового характеру вимогу платника податків про визнан-

ня протиправним рішенням органу ДФС про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН та зобов'язання ДФС зареєструвати в ЄРПН таку ПН/РК датою її отримання.

Варто зазначити, що в цій категорії спорів викликає певну складність визначення платником податків кола належних відповідачів, з огляду на особливості правового регулювання в цій сфері, що полягають у такому. Зі змісту Порядку № 117 [5, п. п. 19–20] убачається, що рішення про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН можуть ухвалюватися як комісіями регіонального рівня (комісії головних управлінь ДФС в областях, м. Києві та Офісу великих платників ДФС), так і комісіями центрального рівня (ДФС). Предметом спору в цій категорії спорів вказані рішення, ухвалені зазначеними колегіальними органами, які самі не є ні фізичною, ні юридичною особою, тоді як адміністративно процесуально правосуб'єктивністю наділені саме фізичні або юридичні особи [13, ст. 43], а суб'єкт владних повноважень, який не є юридичною особою, бере участь у справі через свого керівника [13, ч. 3 ст. 55]. Відповідачем за першою частиною позовної вимоги має бути відповідний територіальний орган ДФС або ДФС безпосередньо (залежно від того, яка саме комісія ухвалила таке рішення). У свою чергу, в іншій частині позовної вимоги про зобов'язання зареєструвати в ЄРПН таку ПН/РК датою її отримання належним відповідачем є ДФС, з огляду на приписи ПК [п. 20.2 ст. 20] та Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних [16, п. 20], у яких ідеться саме про ДФС як особу, яка в разі надходження до неї рішення суду про реєстрацію ПН/РК, яке набрало чинності, такі ПН/РК реєструє після проведення перевірок, визначених п. 12 Порядку [16]. Водночас датою реєстрації вважається день, зазначений у такому рішенні, або день набрання чинності рішенням суду.

Також варто зважати на те, що з набранням чинності із 27 вересня 2019 р. постановою КМУ № 846 [17] правонаступником ДФС та її територіальних органів є Державна податкова служба, яка діє на підставі Положення [18], та її територіальні органи в частині реалізації державної податкової політики, зокрема положень Порядку № 117 [5]. Такого висновку дійшов Шостий апеляційний адміністративний суд у справі № 826/12108/18 (див. ухвалу [19] у справі про визнання протиправними п. п. 10, 20 та 21 Порядку № 115 [5]).

Істотною проблемою для платників податків є ситуація, яка склалася в судах адміністративної юрисдикції, що вирішують спори цієї категорії, із некомплектним складом суддів, що спричиняє негативні наслідки через недотримання розумних строків вирішення таких справ. Зокрема, за інформацією, наданою відділом статистики Окружного адміністративного суду м. Києва, станом на

31 жовтня 2018 р. правосуддя в цьому суді здійснювали 35 суддів [20] тоді як, згідно з наказом ДСА України від 30 липня 2014 р. № 104 [21], їх має бути 50. Залишок нерозглянутих справ та матеріалів становив 18 564. Розгляд справи цієї категорії займає 6,3 годин [22]. Виходячи з кількості робочих днів на рік: 250, 8-годинного робочого дня судді, середнього залишку справ на одного суддю: 530 справ, на ліквідацію вказаних залишків справ названому суду знадобиться 1,6 років. Викладена проблема породжена у 2016 р. унаслідок запровадженої реформи судочинства, а виявляється у практиці штучного не заповнення вакантних посад у судах. На цю проблему накладається вже згадана вище проблема, породжена як законодавцем, так і виконавчою гілкою влади в особі КМУ та ДФС/ДПС.

З наведеного можна дійти висновків про неналежне урядування з боку вказаних гілок влади, що має виправляти судова гілка влади, яка, у свою чергу, цього зробити в розумні строки не може саме через неналежне урядування інших гілок державної влади. Жертвою цієї ситуації є суб'єкти господарювання – платники податків, чий обігові кошти вимиваються в наведений спосіб з обігу на 2–3 роки, потрібні на вирішення вказаних спорів у судах. Очевидно, що таке правове регулювання не сприяє поживавленню економічного розвитку країни.

Зазначені проблеми можуть і мають бути вирішені насамперед законодавцем, по-перше, визначенням на рівні закону відповідних підстав для зупинення та відмови в реєстрації податкових накладних; по-друге, розглядом питання негайного заповнення вакантних посад суддів у судах України.

Література

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19/conv>.
3. Про затвердження Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та Вичерпного переліку документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : наказ Міністерства фінансів України від 13 червня 2017 р. № 567. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0753-17/ed20171203#n20>.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 р. : Закон України від 7 грудня 2017 р. № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19/ed20171207>.

5. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : постанова КМУ від 21 лютого 2018 р. № 117. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2018-%D0%BF#n18>.

6. Про внесення змін до п. 3 Порядку зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : постанова КМУ від 24 жовтня 2018 р. № 936. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/936-2018-%D0%BF#n2>.

7. Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2018 р. № 117 : постанова КМУ від 24 квітня 2019 р. № 391. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/391-2019-%D0%BF#n2>.

8. Положення про Міністерство фінансів України, затверджене постановою КМУ «Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України» від 20 серпня 2014 р. № 375. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF>.

9. Положення про Державну фіскальну службу України, затверджене постановою КМУ «Про Державну фіскальну службу України» від 21 травня 2014 р. № 236. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF/conv>.

10. Конституція України, прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. / ВРУ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.

11. Постанова Верховного Суду від 4 грудня 2018 р. у справі № 821/1173/17. ЄДРСР. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/78326524>.

12. Постанова Верховного Суду від 2 квітня 2019 р. у справі № 822/1878/18. ЄДРСР. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/80894116>.

13. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.

14. Про судовий збір : Закон України від 8 липня 2011 р. № 3674-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3674-17>.

15. Постанова Верховного Суду від 12 листопада 2019 р. у справі № 640/21330/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85613193>.

16. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних» від 29 грудня 2010 р. № 1246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF/conv>.

17. Про внесення змін до деяких актів Кабінету Міністрів України : постанова КМУ від 25 вересня 2019 р. № 846. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/846-2019-%D0%BF/sp:head#n19>.

18. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n15>.

19. Ухвала Шостого апеляційного адміністративного суду від 15 жовтня 2019 р. у справі № 826/12108/18. ЄДРСР. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84954135>.

20. Лист Окружного адміністративного суду міста Києва від 4 листопада 2019 р. №640/1647/19/16345.

21. Про визначення кількості суддів у деяких окружних адміністративних судах : наказ Державної судової адміністрації від 30 липня 2014 р. № 104. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0104750-14?lang=en>.

22. Щодо визначення коефіцієнтів навантаження на суддів : рішення РСУ № 46 від 9 червня 2016 р. URL: <http://www.rsu.gov.ua/en/events/risenna-rsu-no-46-vid-09062016-sodo-viznacenna-koeficientiv-navantazenna-na-suddiv>.

23. Рішення ЄСПЛ у справі «Рисовський проти України» (заява № 29979/04) від 20 жовтня 2011 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/974_854.

24. Перший протокол до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_535/conv.

25. Рішення ЄСПЛ у справі «Суханов та Ільченко проти України» (заяви № № 68385/10, 71378/10) від 26 червня 2014 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_a16?lang=uk.

Анотація

Чуприна Л. М., Мінчук Д. Л. Проблемні аспекти захисту прав платника податку у випадку зупинення та відмови в реєстрації податкової накладної. –

Стаття.

Стаття присвячена висвітленню актуальної теоретико-практичної проблеми захисту права суб'єкта господарювання, платника податку на подану вартість, на своєчасну реєстрацію податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних у випадках зупинення такої реєстрації контролюючими органами з подальшою відмовою в їх реєстрації, що спричиняє негативні наслідки для суб'єкта господарювання у формі вимивання його обігових коштів, в аспекті питань вибору в цій категорії спорів належних підстав для оскарження дій контролюючих органів, способу захисту порушеного права та відповідачів.

У статті зроблена спроба, на підставі аналізу судової практики застосування відповідних норм права, розглянути вказані питання крізь призму принципу верховенства права в аспекті такої його складової частини, як правова визначеність щодо передбачуваності платником податків дій чи бездіяльності контролюючих органів унаслідок реалізації їхніх повноважень щодо зупинення реєстрації та/або відмови в реєстрації податкових накладних.

Для висвітлення вказаних аспектів проблеми проаналізовано відповідні чинні судові рішення, у яких розкрито вплив темпорального чинника змін положень відповідних норм податкового законодавства на коментовані правовідносини в контексті принципів належного урядування та правової визначеності.

Актуальність вирішення зазначеної проблеми у світлі засад верховенства права зумовлена великою кількістю судових спорів цієї категорії, які зачіпають чутливі інтереси великої кількості суб'єктів господарювання – платників податку, та суперечливою практикою внесення змін до податкового законодавства, яке регулює вказані правовідносини, що породжують правову невизначеність у їх застосуванні.

Ключові слова: блокування, зупинення реєстрації, відмова в реєстрації податкових накладних, правова визначеність, належне урядування.

Summary

Chupryna L. M., Minchuk D. L. Problematic aspects of the protection of taxpayer's rights in case of stop and refusal in registration of the tax invoice. – Article.

The article is aimed to highlight current theoretical and practical problem of protection the right of a business entity, payer of value added tax, for the timely registration of a tax invoice in the Unified register of tax invoices in cases when the registration is stopped by the regulatory

authorities with its further deny, which entails negative consequences for the enterprise in the form of washing out of its working capital, in terms of the issues of choosing appropriate disputes in this category: grounds for appealing the actions of the control authorities, how to protect violated rights and defendants.

The article attempts, basing on the analysis of juridical practice of the application of relevant legal norms, to consider these issues through the prism of law supremacy in terms of its component as legal certainty regarding the predictability by the taxpayer of actions or inaction of regulatory authorities as a result of the exercise of their authority to stop registration and/or refusal in registering of tax invoices. To highlight these aspects of

the problem there were analyzed some relevant court decisions that disclose the influence of the temporal factor of changes in the provisions of the relevant tax legislation on commented legal relations in the context of the principles of “proper governance” and “legal certainty”.

The relevance of solving this problem in the light of the principles of law supremacy is caused by the large number of litigations in this category affecting the sensitive interests of a large number of business entities – taxpayers and the inconsistent practice of tax legislation amending that governs these legal relations and creates legal uncertainty in their implementation.

Key words: blocking, stop registration, refusal to register tax invoices, legal certainty, proper governance.