

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС. ФІНАНСОВЕ ПРАВО. ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73(477)

DOI: 10.32342/2709-6408-2021-2-3-11

В.В. ВОРОНІН,

*викладач кафедри права, політології та міжнародних відносин
Університету імені Альфреда Нобеля (м. Дніпро)
ORCID: 0000-0002-2918-2085*

СУДОВА ПРАКТИКА ЩОДО ПРИЙНЯТТЯ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ РІШЕННЯ ПРО ВІДПОВІДНІСТЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ КРИТЕРІЯМ РИЗИКОВОСТІ ПЛАТНИКА

Статтю присвячено аналізу судової практики щодо визнання органами Державної податкової служби України (далі – ДПС України) відповідності платників податку на додану вартість критеріям ризиковості платників. Проаналізовано підстави для прийняття рішень про відповідність платників податку на додану вартість критерію ризиковості платника, також проведено аналіз цих критеріїв, здійснено оцінку рішень Верховного суду України та судів нижчих інстанцій, що стосуються розгляду спорів щодо визнання органами ДПС України відповідності платників податку критеріям ризиковості, обґрунтованості та законності правової позиції органів ДПС України та законності таких дій контролюючими органами в умовах електронного документообігу та дотримання ними визначеної процедури. Зазначено проблемні питання, які виникли у податковій сфері при електронному документообігу та запропоновано шляхи їх вирішення. Визначено, що однією з проблемних сфер адміністрування податку на додану вартість є прийняття контролюючими органами рішень про відповідність платників податку критеріям ризиковості. Проаналізовано термінологію та визначено, що податок на додану вартість (далі – ПДВ) є непрямим податком, який визначається та стягується відповідно до положень чинного Податкового кодексу України (далі – ПК України). Тому ПДВ – це загальнодержавний непрямий податок, тобто такий який є складовою цін на товари, роботи та послуги, які постачаються та надаються, та включає в себе податкові зобов'язання щодо товарів та послуг, які постачаються, податковий кредит щодо таких товарів (послуг) та обов'язок сплати податку до бюджету країни. Проаналізовано, що при здійсненні господарських операцій з постачання товару, виконання робіт чи надання послуг платник податку зобов'язаний у визначеному порядку в певний термін скласти податкову накладну та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних, мати необхідні господарські та промислові можливості, штат працівників тощо для провадження декларованої діяльності.

Ключові слова: податковий облік, податок на додану вартість, адміністрування податків, визначення відповідності платників податку критеріям ризиковості платників, критерії ризиковості платників податку.

Постановка проблеми. У сучасних умовах система податків в Україні має значні недоліки і, як наслідок, негативно впливає на економічний клімат країни, а саме обтяжує оподаткування, у тому числі адміністрування податків та зборів як для платників, так і для контролюючих органів. Бізнес сплачує більшу частину податків і внаслідок своєї діяльності, і як податковий агент фізичних осіб – робітників та фізичних осіб – контрагентів, що є тягарем для нього та уповільнює розвиток. Велика кількість часу та коштів витрачаються на ведення податкового обліку, подання звітності та оскарження її протиї неправомірним діям податкових органів щодо суб'єктів господарювання. Таким проблемним аспектом адміністрування податку на додану вартість є прийняття рішення

органами ДПС України про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника. Тому в цьому дослідженні ми звернули увагу на основні аспекти вказаної проблеми.

Аналіз останніх досліджень. Дослідження щодо питання прийняття податковими органами рішення про відповідність платника податків критеріям ризиковості платника займалися такі вчені, як О.А. Подолянчук, Л.Б. Іванова, І. Хіляк, Р.Б. Сокольська, В.Д. Зелікман, Т.Ю. Черненко та ін.

На наше переконання, у науковій доктрині, сьогодні, недостатньо широко проведено науково-правові дослідження у цій сфері, а саме мало уваги приділено питанню вивчення судової практики щодо прийняття контролюючими органами рішень про відповідність платників податку на додану вартість критеріям ризиковості платників. Вважаємо, що це є недоліком, адже за допомогою вивчення правової позиції судів можна продуктивно дослідити практичні аспекти проблемних питань, що вивчаються, та віднайти науково обґрунтовані шляхи вирішення цих проблем.

Метою статті є аналіз сталої правової позиції та дослідження проблемних аспектів діяльності податкових органів при визначенні відповідності платників податку критеріям ризиковості, а також визначення можливих шляхів виправлення недоліків адміністрування податків.

З початку 2015 року усі без винятку податкові накладні та розрахунки коригування незалежно від розміру ПДВ реєструються у Єдиному реєстрі податкових накладних.

Виклад основного матеріалу. Для повного дослідження спершу необхідно навести визначення податку на додану вартість згідно з чинним законодавством України. Так, податок на додану вартість визначається як непрямий загальнодержавний податок, який нараховується, заадмініструється та сплачується відповідно до Розділу V Податкового кодексу України (пп. 14.1.178 п. 14.1 ст. 14) [1]. Тобто ПДВ є податком, який нараховується продавцем товару, виконавцем робіт чи постачальником послуг як платником податку і є складовою цін на такі товари / роботи / послуги та включає податкове зобов'язання платника податку, податковий кредит щодо постачання таких товарів (робіт та послуг) та зобов'язання перерахування суми податку до бюджету [2, с. 2].

Податкова накладна є електронним документом, який формується платником податку на додану вартість відповідно до вимог чинного Податкового кодексу України в електронному форматі згідно із затвердженою формою (стандартом) в установленому порядку та надсилається до контролюючого органу для реєстрації (п. 2 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 1246 від 29.12.2010 року (далі – Порядок № 1246) [3].

При провадженні своєї діяльності, а саме виконанні операцій з постачання товарів / послуг, платник податку продавець / постачальник зобов'язаний у встановлений термін скласти та зареєструвати податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних і надати за вимогою покупця / замовника таку податкову накладну, оскільки вона для нього є підставою нарахування суми податкового кредиту.

Необхідно зауважити, що з 13 червня 2017 року в Україні введено в дію систему блокування податкових накладних. Так, Державна фіскальна служба України розробила критерії ризиковості платників податку на додану вартість [4]. Якщо у платника податку була наявна складена та зареєстрована податкова накладна, на підставі якої його визначали як такого, що відповідав критеріям ризиковості, то така податкова накладна майже гарантовано набувала статусу заблокованої, що позбавляло покупця можливості відобразити суму податку в податковому кредиті, при цьому податкові зобов'язання виникали на загальних підставах, що завдавало збитків суб'єктам господарювання.

Порядок зупинення реєстрації податкових накладних встановлено п. 201.16 ст. 201 ПК України, а також Порядком зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України № 1165 від 11.12.2019 р. (далі – Порядок № 1165) [5].

Ми погоджуємося, що законом встановлено чіткі підстави зупинення реєстрації податкових накладних, у тому числі відповідність платника податку критерію ризиковості. Так, законодавцем визначено чіткий перелік умов, при виконанні хоча б однієї з яких платник податку визнається ризиковим, а саме, але не виключно: реєстрація на недійсних документах,

відсутність відкритих рахунків у банках, неподання звітності з ПДВ та наявність у контролюючих органів інформації про ризиковість господарських операцій, які здійснює суб'єкт [5].

Таке включення платника до переліку ризикових ставить підприємство у критичне становище та практично припиняє діяльність платника та його контрагентів по податковому ланцюгу, оскільки весь податковий кредит отриманий від такого підприємства блокується, що створює додаткове податкове навантаження на бізнес.

У вищевказаній ситуації платники податку вимушені оскаржувати такі рішення податкової або в адміністративному порядку через ДПС України, або в судовому порядку до адміністративних судів першої інстанції із позовом про виключення підприємства з переліку ризикових платників та розблокування податкових накладних як похідною вимогою.

На наше переконання, запроваджена система постійного автоматизованого моніторингу значно спростила виявлення фіктивних операцій з податковим кредитом і так званими податковими ямами. Водночас використання такої системи податковими органами призводить до нехтування останніх встановлених законом вимог до змісту, форми та порядку прийняття рішення про відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості платника та де-факто призводить до використання даних такої системи як результатів проведеної перевірки контролюючими органами.

На нашу думку, при дослідженні судової практики щодо прийняття податковими органами рішень про відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості необхідно звернути увагу на такі рішення.

Звернемо увагу на правову позицію Восьмого апеляційного адміністративного суду щодо питання, що досліджується. Так, у постанові від 30 вересня 2021 року судом було розглянуто апеляційну скаргу Приватного підприємства «ТРАНСХОЛД» на рішення Рівненського окружного адміністративного суду від 06 квітня 2021 року у справі № 460/316/21 за адміністративним позовом Приватного підприємства «ТРАНСХОЛД» до Головного управління ДПС у Рівненській області та Державної податкової служби України про визнання протиправним рішення щодо включення платника податків до переліку ризикових та скасування цього рішення й зобов'язання вчинити певні дії. Судом першої інстанції було відмовлено в задоволенні позову повністю. Апеляційний суд, відмовляючи у задоволенні апеляційної скарги, дійшов висновку про таке.

Як правильно встановлено судом першої інстанції, апелянтом у справі порушення пункту 6 Порядку № 1165 не подавалися документи, визначені таким пунктом та необхідні для розгляду Комісією регіонального рівня питання щодо виключення суб'єкта господарювання з переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості. Однак усупереч вказаному порядку позивач одразу звернувся до суду з відповідною вимогою про скасування рішення податкового органу.

Колегія суддів зазначила, що документи необхідні для розгляду питання про виключення платника з переліку суб'єктів, які відповідають критеріям ризиковості платників податку, не були подані до Комісії регіонального рівня контролюючого органу, до компетенції якої безпосередньо входить прийняття рішення про включення та виключення платників з переліку платників, що відповідають критеріям ризиковості. З огляду на це податковий орган за наслідками розгляду цих документів рішення не приймав. Тому законних підстав для визнання оскаржуваного рішення протиправним та скасування немає.

Тобто оскільки Приватним підприємством «ТРАНСХОЛД» не було подано на розгляд комісії інформації та документів, передбачених чинним Порядком № 1165, для розгляду питання про виключення із переліку ризикових, і податковим органом не було надано оцінку такій інформації та, відповідно, не було прийнято рішення за результатами розгляду документів, наданих платником. Тому підстави для задоволення вимог позивача про виключення з переліку платників, що відповідають критеріям ризиковості, відсутні, а судом було правильно прийнято рішення.

Тому дотримання процедури адміністративного оскарження рішення про відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості, що встановлена Порядком № 1165, є обов'язковим етапом у захисті прав та законних інтересів платників податку, оскільки відмова від застосування такої процедури або надмірний формалізм щодо надання інформації та документів і пояснень податковим органам може вплинути на судове оскарження, а судом при прийнятті рішення по суті спору будуть

досліджені всі складові аспекти спору, що виник (Постанова Восьмого апеляційного адміністративного суду від 30 вересня 2021 року по справі № 460/316/21) [6].

Також, аналізуючи судову практику, необхідно звернутися до правової позиції Верховного суду у складі Касаційного адміністративного суду, викладеної у постанові від 20 листопада 2020 року у справі № 240/3906/19 [7], де зазначено, що інформація, зібрана в порядку провадження ДПС України своєї діяльності та/або отримана такими контролюючими органами від суб'єктів господарювання, і її подальше опрацювання за допомогою інформаційних систем не підлягає виключенню з таких баз даних, оскільки така інформація є службовою.

Опрацювання такої інформації працівниками контролюючих органів є службовою діяльністю, виконання якої регламентовано ПК України та є одним із способів здійснення контролюючої та фіскальної функції ДПС України.

Так, Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду, розглянувши справу за касаційною скаргою Головного управління ДФС у Житомирській області (правонаступник Головне управління ДПС у Житомирській області) на рішення Житомирського окружного адміністративного суду від 10.07.2019 та постанову Сьомого апеляційного адміністративного суду від 28.11.2019, задовольнив таку касаційну скаргу, скасував рішення судів попередніх інстанцій, а позов Товариства з обмеженою відповідальністю «КТГ НОВА ЕРА» до Головного управління ДФС у Житомирській області про визнання протиправним та скасування рішення, зобов'язання вчинити дії залишив без задоволення через такі мотиви.

Колегією суддів зазначено, що саме лише включення суб'єкта господарювання до переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості, без відмови у реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування не є порушенням прав та законних інтересів Позивача, оскільки не породжує жодного правового наслідку для платника.

Схожої правової думки дійшли колегії суддів Верховного Суду в постановках від 20.11.2019 у справі № 480/4006/18, від 03.03.2020 у справі № 240/3665/19, від 05.08.2020 у справі № 520/5692/19, від 21.08.2020 № 520/6051/19, від 29.09.2020 у справі № 440/1385/19.

На нашу думку, саме рішення контролюючого органу про відповідність платника податку критеріям ризиковості не породжує негативних наслідків, але фактично блокує роботу платника податку на додану вартість, оскільки всі наступні податкові накладні будуть заблоковані на підставі рішення ДПС про віднесення платника податку до переліку ризикових.

Висновки. На підставі зазначеного вище, проаналізувавши судову практику щодо розгляду спорів з оскарження рішень ДПС України про відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості та віднесення такого суб'єкта господарювання до відповідного переліку вважаємо за необхідне виокремити такі проблеми у сфері, що досліджується:

1. Податкові органи формально ставляться до процедури винесення та оскарження рішення про віднесення платників податку на додану вартість до переліку ризикових платників, що унеможлиблює вирішення питання суб'єктом господарювання у досудовому порядку. Відсутність дієвого адміністративного оскарження рішень органів ДПС України призводить до перевантаження судової системи та додаткових витрат часу на відновлення діяльності платника.

2. Отримана контролюючими органами інформація внаслідок роботи інформаційної системи ДПС сприймається такими органами як результати перевірки та де-факто приймається як підстава для накладення санкцій у вигляді віднесення до переліку ризикових платників податку на додану вартість, що фактично унеможлиблює діяльність підприємства та ускладнює роботу всіх інших контрагентів у податковому ланцюгу.

2. Відмова у реєстрації податкових накладних можлива лише у випадку попереднього зупинення реєстрації податкової накладної контролюючим органом, при цьому податкові органи відмовляють у реєстрації податкових накладних без попереднього зупинення їх реєстрації.

3. Порушення контролюючими органами принципу незалежного управління, який закріплює обов'язок держаних органів та інших суб'єктів владних повноважень діяти вчасно, послідовно, з додержанням вимог чинного закону. Недотримання такого принципу порушує основні права суб'єкта господарювання на незалежність та інші майнові права, гарантовані Конституцією України.

На нашу думку, значним недоліком є недосконалість системи взаємодії контролюючих органів між собою та платниками податків. Так, інформаційні системи автоматизованого моніторингу податкової інформації не можуть давати належної та повної інформації щодо дійсних обставин справ, що може призвести до необґрунтованих рішень податковими органами, які треба скасовувати через адміністративний суд.

На прикладі вищевказаної судової практики вбачаються порушення прав платників податків при прийнятті рішення щодо відповідності платника податку на додану вартість критеріям ризиковості. На наше переконання, для вирішення проблематики віднесення платників податків до переліку ризикових необхідно реформувати роботу контролюючих органів шляхом введення персональної відповідальності голів комісій з винесення рішень про відповідність платників податку на додану вартість критеріям ризиковості.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України: Кодекс від 02.12.2010 №2755-VI. Дата оновлення: 21.11.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 02.10.2021).
2. Подолянчук О.А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. Економіка. Фінанси. Менеджмент: Актуальні питання науки і практики. 2017. № 1. С. 82-96. (дата звернення: 02.10.2021).
3. Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних: Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок від 29.12.2010 №1246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF#Text> (дата звернення: 02.10.2021).
4. Порядок з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2018 року № 117 із змінами. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2018-p> (дата звернення: 02.10.2021).
5. Порядок з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок, Критерії, Перелік, Форма типового документа, Рішення, Заява від 11.12.2019 №1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0536-18#Text> (дата звернення: 02.10.2021).
6. Постанова Восьмого апеляційного адміністративного суду від 30 вересня 2021 року у справі № 460/316/21. Єдиний державний реєстр судових рішень: веб-сайт. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100189317> (дата звернення: 02.10.2021).
7. Постанова Верховного суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 12.11.2020 р. у справі № 240/3906/19. Єдиний державний реєстр судових рішень: веб-сайт. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92841843> (дата звернення: 02.10.2021).