

Блокування реєстрації податкових накладних

– в чому проблема

і як з нею боротися за законом

Антоніна Городецька, старший експерт
АО «КМ Партнери»

Коли ви чуєте «Податкова накладна» (ПН), ви в першу чергу згадуєте про:

- А) зупинення реєстрації ПН;
- Б) штрафи за порушення строків реєстрації ПН;
- В) інші проблеми з ПН;
- Г) зовсім інше ніж А-В.

**Для того, щоб вирішити проблеми, пов'язані з ПН, мабуть,
слід визначитися, що це за явище**

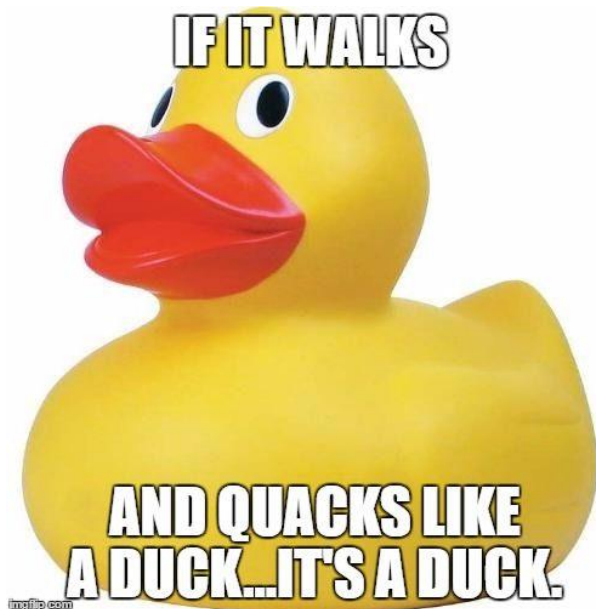


А що таке ПН ?

- визначення в Податковому кодексу відсутнє
- хоч ПН і присвячена ціла окрема
ст. 201 Податкового кодексу



То що, «качиний тест»?



«If it looks like a duck, swims like a duck and quacks like a duck, then it probably is a duck».

«Якщо воно виглядає як качка, плаває як качка і крякає як качка, то це напевно і є качка».



То які обов'язкові ознаки податкової накладної?



п. 201.1 ПКУ встановлено ОБОВ'ЯЗКОВІ реквізити ПН:

«...У податковій накладній зазначаються в **окремих рядках** такі ОБОВ'ЯЗКОВІ реквізити:

- а) порядковий номер податкової накладної;
- б) дата складання податкової накладної;
- в) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, - продавця товарів/послуг;
- г) податковий номер платника податку (продавця та покупця)...;
- ...
- д) повна або скорочена назва...покупця (отримувача) товарів/послуг;
- е) опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;
- є) ціна постачання без урахування податку;
- ж) ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;
- з) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;
- ...
- і) код товару згідно з УКТ ЗЕД...;
- ...
- й) індивідуальний податковий номер».

А яка фактична форма та реквізити ПН?

Зведена податкова накладна	
Складена на операції, звільнені від оподаткування	
Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причини (зазначається відповідний тип причини)	

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України

31 грудня 2015 року № 1307

(у редакції наказу Міністерства фінансів України

від 17 вересня 2018 року № 763)

ПОДАТКОВА НАКЛАДНА

Постачальник (продавець)		
(найменування, прізвище, ім'я, по батькові - для фізичної особи - підприємця)		
(індивідуальний податковий номер)	(номер філії ²)	(податковий номер платника податку ³ або серія (за наявності) та номер паспорта ⁴)

		¹
(дата складання)	(порядковий номер)	
Отримувач (покупець)		
(найменування, прізвище, ім'я, по батькові - для фізичної особи - підприємця)		
(індивідуальний податковий номер)	(номер філії ²)	(податковий номер платника податку ³ або серія (за наявності) та номер паспорта ⁴)

Розділ А												
I	Загальна сума коштів, що підлягають сплаті, з урахуванням податку на додану вартість											
II	Загальна сума податку на додану вартість, у тому числі:											
III	загальна сума податку на додану вартість за основною ставкою											
IV	загальна сума податку на додану вартість за ставкою 7 %											
V	Усього обсяги постачання за основною ставкою (код ставки 20)											
VI	Усього обсяги постачання за ставкою 7 % (код ставки 7)											
VII	Усього обсяги постачання при експорті товарів за ставкою 0 % (код ставки 901)											
VIII	Усього обсяги постачання на митній території України за ставкою 0 % (код ставки 902)											
IX	Усього обсяги операцій, звільнених від оподаткування (код ставки 903)											
X	Дані щодо зворотної (заставної) тари											

Розділ Б													
№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код			Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару / послуги без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги ⁶	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТ ЗЕД	ознаки імпортованого товару ⁵	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код							
1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1													
2													
...													
9999													

Суми податку на додану вартість, нараховані (сплачені) у зв'язку з постачанням товарів/послуг, зазначених у цій накладній, визначені правильно, відповідають сумі податкових зобов'язань продавця.

Посадова (уповноважена) особа / фізична особа

(законний представник)

(ініціали та прізвище)

(реєстраційний номер облікової картки платника податків

або серія (за наявності) та номер паспорта)

Наскільки реквізити ПН за ПКУ відповідають Формі ПН за Мінфіном?

- 1) порядковий номер податкової накладної;
- 2) дата складання податкової накладної;
- 3) повна або скорочена назва продавця товарів/послуг;
- 4) податковий номер платника податку (продавця та покупця);
- 5) повна або скорочена назва покупця (отримувача) товарів/послуг;
- 6) опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;
- 7) ціна постачання без урахування податку;
- 8) ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;
- 9) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;
- 10) код товару згідно з УКТ ЗЕД, для послуг – код послуги згідно з Державним класифікатором; продукції та послуг;
- 11) індивідуальний податковий номер.

ПОДАТКОВА НАКЛАДНА

Постачальник (продавець)	
(найменування, прізвище, ім'я, по батькові - для фізичної особи - підприємця)	
(індивідуальний податковий номер)	(номер філії ³)
(податковий номер платника податку ² або серія (за наявності) та номер паспорта ⁴)	

(дата складання)	(порядковий номер)
Отримувач (покупець)	
(найменування, прізвище, ім'я, по батькові - для фізичної особи - підприємця)	
(індивідуальний податковий номер)	(номер філії ³)
(податковий номер платника податку ² або серія (за наявності) та номер паспорта ⁴)	

Розділ А

I	Загальна сума коштів, що підлягають сплаті, з урахуванням податку на додану вартість	
II	Загальна сума податку на додану вартість, у тому числі:	
III	загальна сума податку на додану вартість за основною ставкою	
IV	загальна сума податку на додану вартість за ставкою 7 %	
V	Усього обсяги постачання за основною ставкою (код ставки 20)	
VI	Усього обсяги постачання за ставкою 7 % (код ставки 7)	
VII	Усього обсяги постачання при експорті товарів за ставкою 0 % (код ставки 901)	
VIII	Усього обсяги постачання на митній території України за ставкою 0 % (код ставки 902)	
IX	Усього обсяги операцій, звільнених від оподаткування (код ставки 903)	
X	Дані щодо зворотної (заставної) тари	

Розділ Б

№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код			Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару / послуги без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги ⁶	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТ ЗЕД	ознаки імпортованого товару ⁵	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код							
1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

6

10

10

Чи міг Мінфін міняти обов'язкові реквізити ПН, встановлені законом (ПКУ)?

Абз. 2 п. 201.2 ПКУ:

«201.2. **Форма та порядок заповнення** податкової накладної затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику».



Мінфін **не** уповноважений ПКУ змінювати обов'язкові реквізити ПН.

Ч. 2 ст. 19 Конституції України:

«Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані **діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України**».

Зміна реквізитів ПН Мінфіном поза законом?!

За аналогією:

Стаття 48 ПКУ:

абз. 2 п. 48.1:

«Форма податкової декларації повинна містити необхідні обов'язкові реквізити ...»

п. 48.2 :

«Обов'язкові реквізити - це інформація, яку повинна містити форма податкової декларації та **за відсутності якої документ втрачає визначений цим Кодексом СТАТУС із настанням передбачених законом юридичних наслідків**».

п. 48.7:

«48.7. Податкова звітність, складена з порушенням норм цієї статті, **не вважається податковою декларацією...**»

Відповідно, оскільки :

Те, що вимагає Мінфін і податкова за визначеною Мінфіном формою, насправді за законом не слід вважати податковою накладною.

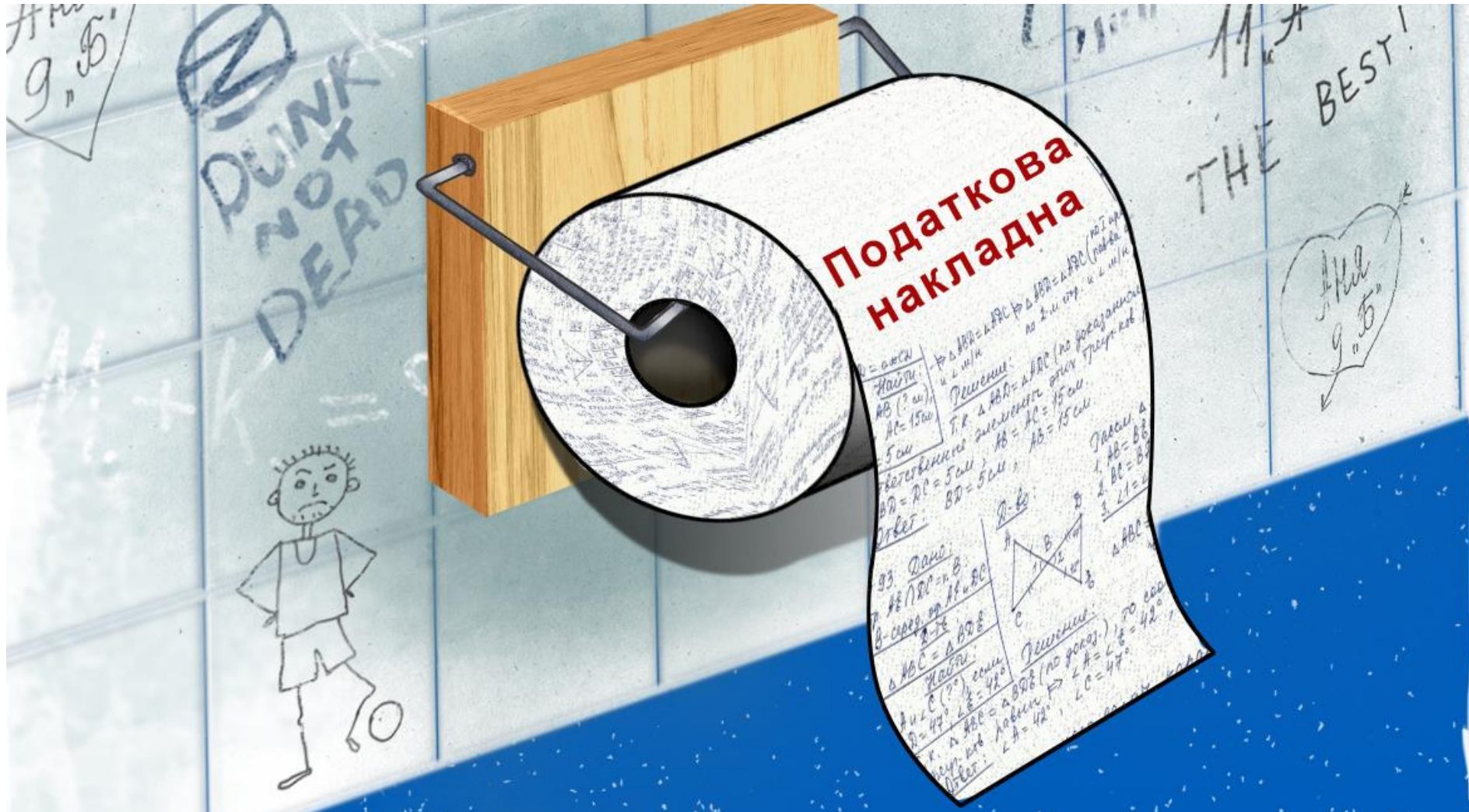


У разі спорів:

ч. 6 ст. 7 КАСУ:

«У разі відсутності закону, що регулює відповідні правовідносини, **суд застосовує закон, що регулює подібні правовідносини (аналогія закону)**, а за відсутності такого закону суд виходить із конституційних принципів і загальних засад права (аналогія права) ...».

Чи буде це податковою накладною, якщо хтось так назвав «кусок паперу»?



Невідповідність застосованих де-факто так званих «ПН» категорії ПН, як вона визначена ПКУ

Податкова накладна – це документ, як він визначений в Податковому кодексі через перелік **ОБОВ'ЯЗКОВИХ** реквізитів,

ЧИ ЩОСЬ ІНШЕ?

Так звані «податкові накладні» від Мінфіну – це не податкові накладні, як їх визначено ПКУ, – несправжні податкові накладні.



Тобто, зараз ні в кого немає права на податковий кредит?

Додаткові мотиви, чому так звані «ПН» в певних випадках не слід вважати ПН за законом

Наприклад:



Коли ПН виписується на НЕплатника ПДВ



Явно відсутні реквізити, визначені ПКУ, зокрема **відсутній індивідуальний номер покупця платника ПДВ;**

А вимога ставити «умовний код» в ПН – **незаконна;**

В такому випадку не виконується функціональне призначення ПН – забезпечення податкового кредиту.

Тобто, не з метою, яка для ПН встановлена ПКУ.

Яке це має значення?

Ст. 120-1 ПКУ передбачено, що:

«У разі порушення ...граничного строку ... для реєстрації **податкової накладної**... тягне за собою накладення ... штрафу в розмірі 2 відсотків ...».

Якщо так звана «ПН» не відповідає меті та набору обов'язкових реквізитів ПН за ПКУ – вона не підлягає визнанню в якості ПН за законом



Штраф, встановлений ПКУ за несвоєчасну реєстрацію ПН, як вона визначена в ПКУ – не повинен застосовуватись щодо так званих ПН, бо це не ПН за ПКУ

Реквізити мають значення!

Відповідно до п. 73 Підрозділу 2 Розділу XX «Перехідні положення» ПКУ штраф за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, що не надаються отримувачу, в разі застосування нульової ставки і т.д. – застосовується в розмірі 1 % **обсягу постачання**.

Обсяг – це кількісний показник (реквізит за п. 201.10 Податкового кодексу

«опис (номенклатура) товарів/послуг та **їх кількість, обсяг**»).



То як застосувати штраф за накладною на продаж 1 кг **гречаної групи**



- 1%, тобто

«відсипати» в бюджет 10 грам гречки???

А якщо
Ви купили в супермаркеті пляшку вина?

І супермаркет прострочив накладну

ТО.....



І, нажаль, платники ведуть нерівний бій проти:

- Зупинення реєстрації ПН
- Відмови в реєстрації ПН

- і в результаті постачальники несуть збитки,



А Держава отримує подвійні надходження ПДВ

Зупинена реєстрація податкової накладної? А чи має взагалі податкова на це право?

П. 201.16 ПКУ встановлює:

«201.16. Реєстрація податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних може бути **зупинена** в порядку та на підставах, **визначених Кабінетом Міністрів України**».

Тобто Кабмін уповноважений ПКУ визначати порядок (спосіб) та підстави зупинення реєстрації ПН.



А власне зупиняти реєстрацію хто уповноважений?

Питання в контексті ч. 2 ст. 19 Конституції України, за якою «Органи державної ...зобов'язані діяти лише на підставі, **в межах повноважень** та у спосіб, **що передбачені Конституцією та законами України**».

Що маємо в ПКУ?

Із потенційно дотичного знайшли тільки п. 20.22 ПКУ :

«20.2. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, приймає рішення про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних у порядку, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику».



Тож чи можна ототожнювати право на:

- відмову в реєстрації за п. 20.2 в порядку, визначеному Мінфіном із
- зупиненням реєстрації за п. 201.16 в порядку за Кабміном?

А що маємо в Постанові КМУ № 1165?

Як підставу для прийняття цієї Постанови зазначено:

«Відповідно до підпункту 56.23.2 ...Податкового кодексу України Кабінет Міністрів України постановляє:... .».

Проте, п. 56.23 ПКУ:

«56.23. **Оскарження рішення про відмову у реєстрації** податкової накладної... здійснюється у порядку, визначеному цією статтею з урахуванням таких особливостей...».

Відмова в реєстрації ПН в порядку Мінфіну ≠ зупинення реєстрації ПН в порядку Кабміну



Кабмін **ПЕРЕБРАВ** повноваження із затвердженням:

Порядку розгляду скарги щодо рішення про відмову в реєстрації ПН, затвердженого Постановою № 1165 від 11.12.2019 р.

Заблокували/Відмовили у реєстрації ПН? Що робити?

Що ж робити, якщо звичайні заходи не призвели до результату?



Йти до суду і полишати надію на врегулювання питання впродовж кількох років, поки буде тривати тяганина в судах,



а Держава буде користуватися надмірно отриманими сумами податку?

Ніхто не допоможе допоки сам собі не допоможеш

У платника є можливість



скоригувати податкову декларацію – зменшити зобов'язання з ПДВ на суму ПДВ, на яку заблокували накладні, з одночасним повідомленням податкового органу про підстави коригування.



зменшуємо суму ПДВ до сплати підприємства-постачальника



і тим самим запобігаємо фактичній подвійній сплаті ПДВ до бюджету: як з боку постачальника, так і *де-факто* покупцем, який позбавлений податкового кредиту, на який можна зменшити зобов'язання з ПДВ.

Адже за практикою ЄСПЛ

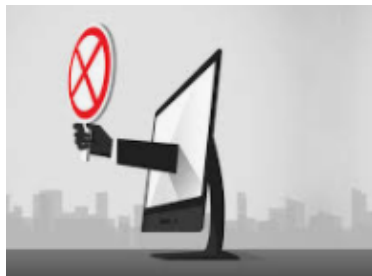
Рішення у справі «Рисовський проти України» (заява № 29979/04):

«71. <...> Іншими словами, **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** (див. зазначене вище рішення у справі «Лелас проти Хорватії» (Lelas v. Croatia), п. 74). **Ризик будь-якої помилки державного органу повинен покладатися на саму державу, а помилки не можуть виправлятися за рахунок осіб**, яких вони стосуються (див., серед інших джерел, mutatis mutandis, зазначене вище рішення у справі «Пінкова та Пінк проти Чеської Республіки» (Pincova and Pine v. the Czech Republic), п. 58, а також рішення у справі «Гаші проти Хорватії» (Gashi v. Croatia), заява № 32457/05, п. 40, від 13 грудня 2007 року, та у справі «Трго проти Хорватії» (Trgo v. Croatia), заява № 35298/04, п. 67, від 11 червня 2009 року)».



Тож перший крок – позбавити державні органи тієї неправомірної вигоди

Дозволимо податковій «бути послідовними»



Зупинення реєстрації означає за визначенням критеріїв ризиковості, що **податковий орган вважає відсутньою відповідну операцію постачання** в тому вигляді, як це зазначено в ПН

відсутня операція постачання = відсутній об'єкт оподаткування ПДВ (ст. 185 ПКУ)

Відсутній об'єкт оподаткування ПДВ ⇒ в контролюючого органу **відсутні підстави вимагати сплати ПДВ з такої «неіснуючої»**, чи такої, що просто «не визнається» державою в особі контролюючого органу, **операції.**

І в цьому аспекті

Абз. 23 п. 201.10 ПКУ закріплює:

«Відсутність факту реєстрації **платником податку – продавцем** товарів/послуг податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних **не дає права покупцю на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань** за відповідний звітний період».

Але буквально мова йде про:



факт «реєстрації платником податку продавцем»



А НЕ про відсутність «zareєстрованої податкової накладної»

Факт реєстрації платником має місце – відсутній факт zareєстрованої ПН

Адже відповідно до п. 20.2 ПКУ:

«20.2. **Центральний орган виконавчої влади**, що реалізує державну податкову політику, **приймає рішення про реєстрацію**/відмову в реєстрації податкових накладних/».

Тобто

Абз. 23 п. 201.10 ПКУ закріплює:

«Відсутність факту реєстрації **платником податку – продавцем** ... **та не звільняє** **продавця** від обов'язку **включення суми податку** на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період».

- стосується випадків коли платник – продавець НЕ здійснив дії з реєстрації ПН.

В таких випадках до платника-продавця застосовуються штрафи за відсутність реєстрації і за несвоєчасну реєстрацію ПН.



Тобто, в такому випадку є об'єкт оподаткування ПДВ і приписи абз. 23 п. 201.10 ПКУ є логічними та справедливими – платник податку-продавець не повинен нести вигоди за невиконання обов'язків за законом.

Тягар ПДВ несе продавець

Наразі ж маємо наступне:



Покупці убезпечують себе від ризиків і у договорах закріплюють що: **сплата ціни за товари** чи послуги без ПДВ проводиться як узгоджено сторонами, а ось **у частині ПДВ – лише по факту реєстрації відповідної податкової накладної.**



У такому випадку **покупець не зазнає реальних втрат**, адже ще не сплачує суму ПДВ, яка не може бути поставлена до податкового кредиту без зареєстрованої податкової накладної.

В такому разі суму ПДВ за операцією «зі свого карману» сплачує постачальник – оскільки не отримує у складі оплати вартості товарів/послуг суму ПДВ від покупця.

За запропонованого підходу коригування:



Продавець теж не зазнає принаймні прямих грошових втрат, якщо не включає суму ПДВ, реєстрація податкової накладної на яку зупинена, до податкових зобов'язань до сплати за декларацією.

Така формула сприяє кваліфікації ситуації за аналогією до визначеного у ст. 612 і 613 ЦКУ (прострочення боржника не визнається, якщо зобов'язання не може бути виконане внаслідок прострочення кредитора):



платник податку – постачальник **не в змозі фактично виконати зобов'язання перед державою** (як кредитором, якому належить податок)

тому, що не може отримати цей податок від покупця, який це зробить тільки після розблокування **зупинення реєстрації податкової накладної державою** («кредитором»).

ПДВ – сума одержаного податку

Адже податкове зобов'язання з ПДВ в ПКУ визначене спеціально як:

«14.1.156¹. податкове зобов'язання (для цілей розділу V цього Кодексу) – загальна **сума податку** на додану вартість, **одержана (нарахована) платником податку** в звітному (податковому) періоді».

Одержаної суми податку в розглядуваному випадку точно немає – за договором вона буде отримана від покупця лише після реєстрації податкової накладної.

А відповідно до п. 198.6 ПКУ:

«Податкові накладні, отримані з Єдиного реєстру податкових накладних, є для отримувача товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, **що відносяться до податкового кредиту**».

Тож в загальному випадку до включення (реєстрації) відповідної ПН в ЄРПН

– не можна визнавати податок власне «нарахованим».

Такий підхід відповідає суті ПДВ

ПДВ – **НЕ** прямий податок



зміст ПДВ - **безпосередній платник ПДВ не несе економічного тягаря з його сплати, який покладається на безпосереднього споживача товару чи послуги.**

В протилежному випадку, коли ПДВ сплачує постачальник, проте не отримує його в ціні товару:

- **Це означає, що так званий «ПДВ» стає прямим податком (з обороту?),**
- **Чи конфіскаційним вилученням власного майна (коштів) постачальника?**

Тобто прямо суперечить економічній сутності ПДВ.

РИЗИКИ = НАСЛІДКИ

Ризики застосованої моделі:



- податкові органи можуть прийти із перевіркою постачальника у зв'язку із коригуваннями ПДВ-зобов'язань за заблокованою податковою ПН
- та донарахувати ПДВ зобов'язання із застосуванням штрафу за заниження зобов'язань (20% / 50% згідно із п. 123.1 ПКУ).



Але для цього вони повинні

встановити факт наявності об'єкта оподаткування – господарської операції,
у зв'язку із чим виникають ПДВ-зобов'язання постачальника

Це означатиме, що підстав для блокування реєстрації ПН за такою операцією не було і дії податкового органу з блокування початково були протиправні – а платник не повинен нести відповідальність.

НЕМАЄ ВИНИ = НЕМАЄ ШТРАФІВ

А з набранням чинності з 1 січня 2021 року суттєвих змін до Податкового кодексу, маємо ще один аргумент проти санкцій.

П. 112.8.4 ПКУ закріплено:

«112.8. **Обставинами, що звільняють від фінансової відповідальності** за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, є:

112.8.4. **вчинення діяння** (дії або бездіяльності) **внаслідок незаконних рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів;**»

А незаконна відмова у реєстрації податкової накладної – і є таким незаконним рішенням, за яке платник не може нести відповідальність.

Можливості

Такий варіант вигідний з практичної точки зору:



Продавцю доводиться платити 100% ПДВ з поставки до бюджету з власних коштів, без отримання цієї суми від покупця

І потім роками бути в судах аж допоки вдасться отримати реєстрацію і тільки, потім, можливо, отримати відповідну суму ПДВ від постачальника



Варіант коригування з вилученням ПДВ із зобов'язань до сплати все ж таки, мабуть, **призведе до швидшого вирішення питання і не вимагатиме мати весь цей час власні кошти «замороженими»** в бюджеті.

В якості підсумку



Платників **намагаються загнати у глухий кут**, оскільки ефективний захист прав неможливий в розглядуваній ситуації, якщо йти звичайним шляхом захисту.



Запропонований варіант має не тільки «технічне» значення, а й може слугувати засобом реального впливу платників податків на податкову політику.

Адже у разі значної кількості застосування такого підходу **система «переобтяжується» і буде змушена шукати вихід**, чи то зміною регулювання, чи то принаймні суттєвим зменшенням кількості блокування реєстрації.

Дякуємо за увагу!

KMP ПАРТНЕРИ
PARTNERS

вул. Паньківська 5, 5-й поверх
Київ, 01033, Україна
www.kmp.ua, www.wts.ua

тел.: +38(044) 490 71 97
факс: +38(044) 492 88 59
admin@kmp.ua