

Проблеми ПДВ, що найяскравіше проявилися зараз в Україні

(або чому ПДВ в Україні НЕ відповідає системі ПДВ в ЄС)

Йдемо від виокремленого до загального.

*Починаємо з права на бюджетне
відшкодування.*

«200.10. Платники податку, які мають право на бюджетне відшкодування відповідно до цієї статті та подали заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, отримують таке бюджетне відшкодування в разі узгодження контролюючим органом заявленої суми бюджетного відшкодування за результатами камеральної перевірки, а у випадках, визначених пунктом 200.11 цієї статті, – за результатами перевірки, зазначеної у такому пункті, що проводяться відповідно до цього Кодексу».

п. 200.10. ПКУ

Тобто, за загальним правилом сума ПДВ підлягає відшкодуванню по узгодженню за результатами камеральної перевірки.

Після камеральної перевірки декларована до відшкодування сума вже відповідає визначенню бюджетного відшкодування:

«Бюджетне відшкодування – відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника».

п.п. 14.1.18 ПКУ

Відповідно, додаткові перевірки як
передумова узгодження до відшкодування
– **лише як виняток** – проводяться у
випадках, визначених п. 200.11 ПКУ.

«200.11. Контролюючий орган має право протягом 60 календарних днів, що настають за граничним строком подання податкової декларації, а в разі якщо така податкова декларація надана після закінчення граничного строку – за днем її фактичного подання, **провести документальну перевірку платника податку у порядку, передбаченому підпунктом 78.1.8 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу.**

Рішення про проведення документальної перевірки має бути прийнято не пізніше закінчення граничного строку проведення камеральної перевірки».

п. 200.11 ПКУ

Стаття 78. Порядок проведення документальних позапланових перевірок

78.1. Документальна позапланова перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з таких підстав:

<...>

78.1.8. платником подано декларацію, в якій заявлено до відшкодування з бюджету податок на додану вартість, за наявності підстав для перевірки, визначених у розділі V цього Кодексу, та/або з від'ємним значенням з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень.

Документальна позапланова перевірка з підстав, визначених у цьому підпункті, проводиться **виключно** щодо законності декларування заявленого до відшкодування з бюджету податку на додану вартість та/або з від'ємного значення з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень.

П. 201.10 ст. 201 розділу V ПКУ:

«<...>

Виявлення розбіжностей даних податкової декларації та даних Єдиного реєстру податкових накладних є підставою для проведення контролюючими органами документальної позапланової виїзної перевірки продавця та у відповідних випадках покупця товарів/послуг».

Більше доречних підстав для проведення перевірки у розділі V ПКУ не бачимо.

Зворотне посилання на п. 200.11. – наразі вже «не в тему»: власне «підстав» для перевірки там не зазначено; зворотне посилання буде «закільцюванням» твердження, що є логічною помилкою «алгоритму» (не можна посилатися на себе як на підставу для себе).

Тож, можливо, дотичних підстав (підстави для перевірки за п.п. 78.1.9. – не в ту тему) у розділі V для перевірок за п.п. 78.1.8. наразі не залишилося?

Порівняльна таблиця п. 200.11 в редакціях, чинних до 01.01.2022 р. і наразі:

Редакція до 01.01.2022 року	Поточна редакція
200.11. Контролюючий орган має право протягом 60 календарних днів, що настають за граничним строком подання податкової декларації, а в разі якщо така податкова декларація надана після закінчення граничного строку - за днем її фактичного подання, провести документальну перевірку платника податку в разі, якщо розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено за рахунок від'ємного значення, сформованого за операціями: за періоди до 1 липня 2015 року, що не підтверджені документальними перевітками; з придбання товарів/послуг за період до 1 січня 2017 року у платників податку, що використовували спеціальний режим оподаткування, визначений відповідно до статті 209 цього Кодексу. У визначені цим пунктом терміни проводяться також документальні перевірки, передбачені підпунктом 78.1.8 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу. Рішення про проведення документальної перевірки має бути прийнято не пізніше закінчення граничного строку проведення камеральної перевірки.	200.11. Контролюючий орган має право протягом 60 календарних днів, що настають за граничним строком подання податкової декларації, а в разі якщо така податкова декларація надана після закінчення граничного строку - за днем її фактичного подання, провести документальну перевірку платника податку у порядку, передбаченому підпунктом 78.1.8 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу. Рішення про проведення документальної перевірки має бути прийнято не пізніше закінчення граничного строку проведення камеральної перевірки.

Тобто, в редакції до 01.01.2022 р. підстави були зазначені, а тепер немає. Таке вилучення по «старому» ПДВ логічне, адже на сьогодні, мабуть, не залишилися не «відпрацьовані» суми такого старого ПДВ. Тож навіщо мати в робочому положенні ПКУ «атавізми»?

На сьогодні ПДВ-кредит, підтверджений зареєстрованими податковими накладними, за визначенням має належне забезпечення в системі ПДВ, без виключень на рівні законодавства. І при цьому, на етапі реєстрації податкових накладних пройшов перевірку/фільтрацію: в сумнівних випадках реєстрація блокується; права на податковий кредит за такими заблокованими накладними у покупця не виникає.

Тож перевірки щодо сум ПДВ до відшкодування, які забезпечуються зареєстрованими податковими накладними, позбавлені сенсу І ПРАВОВИХ ПІДСТАВ?

Адже підстав для перевірок за п.п. 78.1.8. у розділі V ПКУ тепер немає.

Чи не тому податківці на практиці часто-густо намагаються підмінювати предмет перевірки формально за п.п. 78.1.8., проте як «перевірку дотримання законів при декларуванні суми ПДВ до відшкодування» чи «перевірку від'ємного значення ПДВ, в т.ч. заявленого до відшкодування» тощо? (Тож, Увага! Дивись на визначення предмету в наказі на проведення перевірки порівняно із встановленим законом [п.п. 78.1.8. ПКУ] предметом перевірки; призначення перевірки не з предмету, передбаченого і дозволеного як виключного законом, може бути самостійною підставою для визнання нікчемності перевірки).

Для підтвердження висновку щодо відсутності підстав для проведення перевірок законності декларування до бюджетного відшкодування ПДВ, підтвердженого зареєстрованими податковими накладними, спробуємо змодельювати перевірку за п.п. 78.1.8. з урахуванням встановлених законодавством обмежень її предмету.

Перевіримо (як зокрема вимагає КАСУ), чи використовується повноваження на проведення такої перевірки у розглядуваному випадку з метою, з якою це повноваження надано.

Нагадаємо, за абзацом другим п.п. 78.1.8. «документальна позапланова перевірка з підстав, визначених у цьому підпункті, проводиться **ВИКЛЮЧНО** щодо законності декларування заявленого до відшкодування з бюджету податку на додану вартість».

ПКУ не наводить безпосередньо визначення законності, тому з огляду на п. 5.3. (правило використання термінів, застосованих у ПКУ, однак не визначених ним у значенні, встановленому іншими законами) ст. 5 ПКУ для встановлення значення цього терміну звертаємося до КАСУ.

Ст. 242 «Законність і обґрунтованість судового рішення» КАСУ визначає:

«Стаття 242. Законність і обґрунтованість судового рішення

1. Рішення суду повинно ґрунтуватися на засадах верховенства права, бути законним і обґрунтованим.

2. Законним є рішення, ухвалене судом відповідно до норм матеріального права при дотриманні норм процесуального права.

3. Обґрунтованим є рішення, ухвалене судом на підставі повно і всебічно з'ясованих обставин в адміністративній справі, підтверджених тими доказами, які були досліджені в судовому засіданні, з наданням оцінки всім аргументам учасників справи...».

Тобто, дотично до розглядуваної ситуації перевіркою законності декларування відповідного від'ємного значення ПДВ є перевірка передбачених законом (ПКУ) підстав для декларування (відображення в декларації!) при дотриманні норм процесуального права (у розглядуваному випадку заповнення податкової декларації) відповідного від'ємного значення ПДВ.

Іншими словами, така перевірка НЕ охоплює з'ясування якихось додаткових обставин поза документами, які за ПКУ є підставою для декларування відповідного показника.

На відміну від законності, «обґрунтованість» визначається ч. 3 ст. 242 КАСУ (відповідний витяг наведений вище) як відповідність повно і всебічно з'ясованим обставинам, підтвердженням безпосередньо дослідженими доказами, і з наданням оцінки всім доречним аргументам.

Аналогічне розмежування законності і обґрунтованості дається і в ст. 370 «Законність, обґрунтованість і вмотивованість судового рішення» Кримінального процесуального кодексу України. Цей Кодекс може теж вважатися доречним з огляду на можливість визначення за «критеріями Енгеля» (напрацьованими у практиці Європейського суду з прав людини) фактичних донарахувань ПДВ у цьому випадку (не у відповідності до природи цього податку як непрямого [за визначенням п.п.14.1.178 ст. 14 ПКУ], тобто без можливості перекладання тягаря донарахування) та можливих санкцій як по суті притягнення до кримінальної відповідальності.

Отже, питання «обґрунтованості» від'ємного значення ПДВ **НЕ** може бути предметом перевірки за п.п.78.1.8 ст. 78 ПКУ через обмеження вказаним пунктом предмету перевірки виключно питаннями законності декларування.

«Податкова накладна, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

Податкова накладна та/або розрахунок коригування до неї, складені та зареєстровані після 1 липня 2017 року в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг достатньою підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту, та не потребує будь-якого іншого додаткового підтвердження».

абзаци другий та третій п. 201.10 ст. 201 ПКУ

Тобто складена та зареєстрована після 1 липня 2017 року ПН вже є достатньою підставою для визнання відповідного податкового кредиту та НЕ потребує будь-якого іншого додаткового підтвердження.

Іншими словами, зареєстрована після 1 липня 2017 року ПН підтверджує законність декларування відповідної суми ПДВ!

Для повноти картини нагадаємо про розмежування законності та обґрунтованості, і що за п.п. 78.1.8. перевіряється виключно законність декларування. А обґрунтованість може бути перевірена, наприклад, при плановій комплексній документальній перевірці.

Неузгодженість даних декларування ПДВ з даними СЕА ПДВ (а значить, зокрема, і зареєстрованих податкових накладних) перевіряється ще під час камеральної перевірки. Це вже не згадуючи, що власне реєстроутримувачем Єдиного реєстру податкових накладних є сама податкова служба.

«75.1.1. Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість ...».

абзац перший п.п. 75.1.1. ст. 75 ПКУ

Отже, ще на етапі камеральної перевірки встановлюється підтвердженість декларованого податкового кредиту зареєстрованими податковими накладними = законність декларування.

А значить, обумовлена законом мета для позапланової документальної перевірки за п.п. 78.1.8. ПКУ у разі підтвердженості декларування кредиту зареєстрованими податковими накладними відсутня.

Яка ж тоді насправді мета таких перевірок, які на практиці призначаються у разі сформованості податкового кредиту виключно за рахунок зареєстрованих податкових накладних?

Складається враження, що такі перевірки призначені, швидше, обмежити відшкодування ПДВ хоч у якійсь сумі чи принаймні відтягнути на довгий шлях судових процедур. А це порушення з боку державних органів.

«38. ... На думку Суду, коли державні органи володіють будь-якою інформацією про зловживання у системі відшкодування ПДВ, що здійснюються конкретною кампанією, вони можуть вжити відповідних заходів з метою запобігання або усунення таких зловживань. Суд, однак, не може прийняти зауваження Уряду щодо загальної практики з відшкодування ПДВ за відсутності будь-яких ознак, які б вказували на те, що **заявник** був безпосередньо залучений до таких зловживань.

39. ... відшкодування ПДВ заявникові систематично затримувалось. ... Такі дії завадили заявникові повернути заявлені суми вчасно та створили ситуацію постійної невизначеності. Окрім того, заявник був вимушений постійно звертатись до суду з ідентичними скаргами. На думку Суду, вимогу щодо оскарження таких відмов **в одному або декількох випадках можна вважати доцільною**. ... **Систематичний характер таких дій з боку державних органів призвів до надмірного тягара, покладеного таким чином на заявника.**

40. Відповідно, за таких обставин Суд вважає, що втручання у право власності заявника було непропорційним. Фактично постійні затримки відшкодування і компенсації у поєднанні із відсутністю ефективних засобів запобігання або припинення такої адміністративної практики, так само як і стан невизначеності щодо часу повернення коштів заявника, порушує "справедливий баланс" між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном. На думку Суду, заявник перебував і продовжує перебувати під надмірним для нього тягарем (див. рішення у справі "Buffalo S. r. L. en liquidation v. Italy", зазначене вище, п. 38). Відповідно у справі було і продовжується порушення статті 1 Першого протоколу (994_535)».

Рішення ЄСПЛ у справі «Інтерсплав проти України»: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_194#Text

Ми прямуємо до Євросоюзу, чи як? Принаймні офіційно.

Один із параметрів такого руху – узгодження з європейською системою ПДВ (нам так, до речі, кажуть на заперечення, коли пропонуються якісь кардинальні зміни по ПДВ, які подекуди передбачають і власне скасування ПДВ).

Тож маємо максимально відповідати Директиві ЄС із загальної системи ПДВ (яка декларується також джерелом нашого законодавства з ПДВ, а тому може використовуватися і для тлумачення за «історичним (за походженням)» підходом положень нашого законодавства з ПДВ.

І цікавою та важливою у цьому відношенні є практика Європейського суду справедливості (Суду ЄС) щодо застосування відповідних положень Директиви ЄС з ПДВ крізь призму національних законодавств і з огляду на основоположне законодавство ЄС (до якого ми прямуємо).

Пройдемося по таких рішеннях з ключових аспектів природи ПДВ як «прозорого» (нейтрального) для бізнесу податку.

Витяг із Рішення Суду справедливості ЄС в об'єднаних справах «Axel Kittel v Belgian State» (C-439/04) та «Belgian State v Recolta Recycling SPRL» (C-440/04) від 6 липня 2006 р. щодо одного з найтипівіших для України питань щодо перевірок з питань відшкодування ПДВ (претензії до постачальника чи далі по ланцюжку):

«49. Питання, чи був перерахований до Казначейства ПДВ, який сплачений в попередніх або далі по ланцюжку операціях з продажу товарів, не має відношення до права платника податку кредитувати вхідний ПДВ (див. щодо цього наказ Суду у справі C-395/02 Transport Service [2004] ECR I-1991, пункт 26). **Згідно з фундаментальним принципом, який лежить в основі загальної системи ПДВ, і який впливає зі статті 2 Першої та Шостої Директив, ПДВ стягується з кожної операції з виробництва або розподілу після відрахування ПДВ, який справляється прямо стосовно різних елементів витрат** (див., зокрема, справу C-98/98 Midland Bank [2000] ECR I-4177, пункт 29; Справа C-497/01 Zita Modes [2003] ECR I-14393, пункт 37; та Optigen, пункт 54).

50. У цьому контексті, як зазначається у посиланні суду, усталеною практикою є те, що **принцип фіскального нейтралітету запобігає будь-якому загальному розрізненню між законними і незаконними операціями**. Відповідно, сам факт поведінки, що становить правопорушення, не тягне за собою звільнення від податку; таке звільнення застосовується лише ... враховуючи особливі характеристики певних товарів або послуг

51. У світлі вищевикладеного стає очевидним, що торговці, які вживають усіх заходів обережності, які могли б обґрунтовано вимагатися від них, щоб гарантувати, що їхні транзакції не пов'язані з шахрайством, будь то шахрайське ухилення від сплати ПДВ чи інше шахрайство, повинні мати змогу розраховувати на законність цих операцій без ризику втратити своє право вирахувати вхідний ПДВ (див. щодо цього справу C-384/04 Federation of Technological Industries and Others [2006] ECR I-4191, параграф 33)».

Витяг із Рішення Суду справедливості ЄС в об'єднаних справах Mahagében Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) and Péter Dávid v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11) від 21 червня 2012 р.:

36. ... щодо ... національної практики податкових органів не визнавати право платника податку на зменшення суми ПДВ, яка підлягає ним сплаті, на суму ПДВ сплачену чи таку, що підлягає сплаті у зв'язку з отриманими ним послугами, з посиланням на те, що платник який виписує податкову накладну на ці послуги, чи якийсь із його постачальників по ланцюжку, вчинив порушення; за умов відсутності підтвердження, що перш-згаданий платник податку був обізнаний про відповідне порушення чи був безпосередньо в ньому задіяний.

37. Для відповіді на ці питання варто нагадати, що за усталеною практикою суду, **право платника на зменшення суми ПДВ до сплати на ПДВ, сплачений або такий, що підлягає сплаті при придбанні «вхідних» товарів чи послуг, належить до фундаментальних принципів загальної системи ПДВ, встановленої відповідним законодавством Євросоюзу** (див., зокрема Case C-78/00 Commission v Italy [2001] ECR I-8195, параграф 28; Case C-25/07 Sosnowska [2008] ECR I-5129, параграф 14; and Case C-274/10 Commission v Hungary [2011] ECR I-7289, параграф 42).

38. Як Суд зазначав неодноразово, **право на вирахування**, надане ст. 167 і т.д. Директиви 2006/112, **є невід'ємною складовою моделі ПДВ, і в принципі не може бути обмеженим**. Підкреслимо, **право на вирахування реалізується негайно щодо всього податку, застосованого до операцій з придбання** (див. серед іншого Joined Cases C-110/98 to C-147/98 Gabalfrisa and Others [2000] ECR I-1577, параграф 43; Joined Cases C-439/04 and C-440/04 Kittel and Recolta Recycling [2006] ECR I-6161, параграф 47; Case C-392/09 Uszodaépítő [2010] ECR I-8791, параграф 34; and Commission v Hungary, параграф 43).

Витяг із Рішення Суду справедливості ЄС в об'єднаних справах Mahagében Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) and Péter Dávid v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11) від 21 червня 2012 р.:

«45. За таких обставин платнику податку може бути відмовлено у наданні права на вирахування лише на підставі прецедентного права, що випливає з параграфів 56-61 справи Kittel and Recolta Recycling, відповідно до яких повинно бути встановлено на підставі об'єктивних факторів, що платник податків, якому постачались товари чи послуги, які слугували підставою для обґрунтування права на вирахування, знав або повинен був знати, що ця транзакція була пов'язана з раніше вчиненим постачальником або іншим торговцем шахрайством на більш ранній стадії угоди.

46. Платник податку, який знав або повинен був знати, що своєю покупкою він бере участь в операції, пов'язаній з шахрайським ухиленням від сплати ПДВ, повинен, для цілей Директиви 2006/112, розглядатися як учасник цього шахрайства, незалежно від того, чи отримав він прибуток від перепродажу товарів або використання послуг у контексті оподатковуваних операцій, здійснених ним згодом (див. Kittel and Recolta Recycling, пункт 56).

47. І навпаки, правилам, що регулюють право на вирахування відповідно до цієї директиви, як зазначено в пунктах 37-40 цього рішення, суперечить застосування покарання у вигляді відмови у такому праві платнику податку, який не знав і не міг знати, що розглядувана операція була пов'язана з шахрайством, вчиненим постачальником, або що інша операція в ланцюзі постачання до або після цієї операції, здійсненої платником податку, була здійснена з порушенням законодавства з ПДВ (див. з цього приводу рішення у справах Optigen and Others, параграфи 52 і 55, і Kittel and Recolta Recycling, параграфи 45, 46 і 60).

48. Встановлення системи суворої відповідальності виходило б за рамки того, що необхідно для збереження права державного казначейства (див. щодо цього справу C-384/04 Federation of Technology Industries and Others [2006] ECR I-4191, пункт 32, і справу C-271/06 Netto Supermarkt [2008] ECR I-771, параграф 23). [2006] ECR I-4191, параграф 32, і справу C-271/06 Netto Supermarkt [2008] ECR I-771, параграф 23)».

Витяг із Рішення Суду справедливості ЄС у справі CS and Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt v Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen and technoRent International GmbH (C-844/19) від 12.06.2021 р.:

«35. Що стосується відшкодування від'ємного значення ПДВ згідно зі статтею 183 Директиви про ПДВ, слід нагадати, що, як неодноразово зазначав Суд, право на вирахування, передбачене статтею 167 і наступними цієї директиви є невід'ємною складовою моделі ПДВ, і в принципі не може бути обмежено. Зокрема, право на вирахування виникає негайно щодо всіх податків, які справляються при операціях пов'язаних з придбанням (див. серед іншого рішення від 21 червня 2012 р., Mahagében and Dávid, C-80/11 і C-142/11, EU:C:2012:373, параграф 38, і від 26 квітня 2018 р., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, параграф 33).

36. Система вирахування та, відповідно, система відшкодування призначені для повного звільнення платника податку від тягара ПДВ, який підлягає сплаті або вже сплачений в ході всієї його чи її економічної діяльності. Таким чином, загальна система ПДВ забезпечує нейтральність оподаткування щодо всієї господарської діяльності, незалежно від її мети чи результатів, за умови, що вона сама, в принципі, оподатковується ПДВ (рішення від 21 березня 2018 р., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, параграф 38).

37. З прецедентної практики Суду також впливає, що, **хоча держави-члени мають певну свободу у визначенні умов, зазначених у статті 183 Директиви про ПДВ, ці умови не можуть підривати принцип фіскального нейтралітету, змушуючи платника податку нести повний або частковий тягар ПДВ** (рішення від 12 травня 2011 р., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, параграф 33, і від 14 травня 2020 р., Agrobet CZ, C-446 /18, EU:C:2020:369, параграф 35)».

Із зазначених і ще деяких інших рішень Суду ЄС чітко впливає, що наріжним каменем загальної системи ПДВ Євросоюзу є забезпечення нейтральності ПДВ для господарської діяльності, тобто щоб ПДВ не ставав економічним тягарем власне для бізнесу.

В Україні принцип «нейтральності» податку впливає, зокрема, і з його визначення як непрямого (п.п.14.1.178. ст. 14 ПКУ). А непрямі податки за концептуальним визначенням – це такі, тягар яких фактично перекладається бізнесом на інших, при забезпеченні бізнесом, швидше, функцій виключно «податкового агента».

Нейтральність системи ПДВ забезпечується правом на вирахування «вхідного» ПДВ, сплаченого або такого, що підлягає сплаті при придбанні товарів чи послуг, при нарахуванні ПДВ, який підлягає сплаті до бюджету. Таке право на вирахування належить до фундаментальних і не може бути обмежене в принципі. За практикою Суду ЄС єдиним виключенням з цього можуть бути тільки випадки коли обґрунтовано підтверджується, що платник знав або напевне мав знати про порушення з ПДВ в ланцюжку постачальників чи при подальших перепродажах. У такому випадку платник вважається співучасником шахрайства, і не може претендувати на вигоди у вигляді вирахування вхідного ПДВ від участі в такому шахрайстві.

З огляду на вказане вище, можливі підстави для відмови у відшкодуванні ПДВ взагалі дуже обмежені, і в реаліях України відносяться, швидше, до «парафії» БЕБУ. А на практиці це не так, у чому вже практична невідповідність загальній системі ПДВ з погляду Суду ЄС.

Принагідно зауважимо, що положення п. 200.4. (б) ПКУ:

«200.4. При від'ємному значенні суми, розрахованої згідно з пунктом 200.1 цієї статті, така сума:

....

б) або підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплаченим отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200-1.3 статті 200-1 цього Кодексу на момент отримання контролюючим органом податкової декларації, на поточний рахунок платника податку та/або у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету».

в частині, яка обмежує право на бюджетне відшкодування тільки фактично сплаченими (а не сплаченими чи такими, що підлягають сплаті [нарахованими] при придбанні) сумами ПДВ, теж не відповідає принципам загальної системи ПДВ ЄС.

Це створює невиправданий тягар на платників, адже постачальники мають вже сплатити цей податок, не залежно від того, чи отримали вже його від покупця.

Article 167

A right of deduction shall arise at the time the deductible tax becomes chargeable.

Стаття 167

Право на вирахування виникає в момент визнання зобов'язання з податку, який підлягає вирахуванню.

*Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість
(за посиланням - <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02006L0112-20220701>)*

В Україні відповідність цій вимозі загальної системи ПДВ ЄС не забезпечується, зокрема у разі блокування реєстрації податкової накладної постачальника.

Без зареєстрованої податкової накладної у покупця немає права на податковий кредит, а у продавця зобов'язання залишаються?

Один з абзаців п. 201.10 ПКУ:

«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».

Є ще низка неузгодженостей в сфері ПДВ, також якщо не безпосередньо з Директивою ЄС з загальної системи ПДВ, то з принциповими засадами спільного законодавства ЄС.

Так, наприклад, раніше ми розглядали практику Суду ЄС щодо розмірності (пропорційності/співмірності) санкцій за порушення вимог податкового законодавства, зокрема з адміністрування та звітності. У цьому відношенні санкції за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних явно не відповідають судженню Суду ЄС.

Повернімося до частини витягу, наведеного у 20 слайді і звернімо увагу на надану там кваліфікацію:

«47. І навпаки, правилам, що регулюють право на вирахування відповідно до цієї директиви, як зазначено в пунктах 37-40 цього рішення, суперечить застосування покарання у вигляді відмови у такому праві платнику податку, який не знав і не міг знати, що розглядувана операція була пов'язана з шахрайством, вчиненим постачальником, або що інша операція в ланцюзі постачання до або після цієї операції, здійсненої платником податку, була здійснена з порушенням законодавства з ПДВ (див. з цього приводу рішення у справах Optigen and Others, параграфи 52 і 55, і Kittel and Recolta Recycling, параграфи 45, 46 і 60).

48. Встановлення системи суворої відповідальності виходило б за рамки того, що необхідно для збереження права державного казначейства ...».

Позбавлення права на вирахування (податковий кредит) і бюджетне відшкодування, відповідно, визнається покаранням, відповідальністю.

А до цих категорій застосовні вже «критерії Енгеля» і відповідна практика вже ЄСПЛ. Тож, і з цього боку відповідна практика з ПДВ в Україні не витримує тест на «європейськість».

*Що робити, щоб насправді «бути в
Євросоюзі» за розглядуваними
аспектами?*

1. Звісно, перше, що спадає на думку, – це аналізувати і показувати-таки невідповідності, і ініціювати законодавчі зміни щодо забезпечення «європейськості» і відповідності загальній системі ПДВ Євросоюзу, як її визначено директивами ЄС, з урахуванням визначень Суду ЄС.

2. Спрямовувати зусилля, діяти відповідно до «правильного» тлумачення відповідних норм ПКУ. Цим самим встановлювати належну практику. Адже і за існуючого законодавчого регулювання є підстави/можливості для розбудови позиції на користь платника податку. Приклади:

- Як розглянули раніше у цій доповіді щодо позапланових документальних перевірок за п.п. 78.1.8. ПКУ, які можуть розглядатися як незаконні, а тому не допускатися; або щодо обмеженості предмету таких перевірок. Блокування таких перевірок чи принаймні чітке обмеження їх предмету на практиці, як і легітимних підстав для відмови у бюджетному відшкодуванні, – і тим самим більш реально забезпечується право платників ПДВ на фіскальну нейтральність цього податку для бізнесу.
- Інший приклад – проблема блокування реєстрації податкових накладних з позбавленням тим самим покупця податкового кредиту і одночасним збереженням вимоги до покупця про нарахування і сплату відповідного ПДВ. З цим теж можна боротися на практичному рівні: є підстави для невизнання збереження вимоги про сплату ПДВ покупцем за незареєстрованою податковою накладною. Докладніше щодо цього – в таких наших матеріалах [«Заблокували реєстрацію податкових накладних – так що ж робити? – III \(якщо звичайні заходи не призводять до вирішення проблеми\)»](#), [«Блокування реєстрації податкових накладних – в чому проблема і як з нею боротися за законом»](#), [«Заблокували реєстрацію податкових накладних – що робити? \(або про можливість незвичних підходів до, на жаль, звичної проблеми\)»](#).

3. Стояти на такій позиції, як зазначено вище, і формувати відповідну практику включно до фіксації і забезпечення її на судовому рівні. Пам'ятаймо, зокрема:

«5. Висновки щодо застосування норм права, викладені у постановках Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права» (ч. 5 ст. 13 «Обов'язковість судових рішень» Закону України «Про судоустрій і статус суддів»).

Борітеся – поборете, вам Бог помагає!

(Т.Г. Шевченко)



Дякуємо за увагу!

Олександр Мінін,
старший партнер КМ Партнери

Юлія Кривомаз,
старший радник КМ Партнери

КМ 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