

Справи про блокування/додаткові вимоги при  
реєстрації ПН з погляду природи ПДВ як  
непрямого податку – блокування реєстрації –  
штраф на покупця?

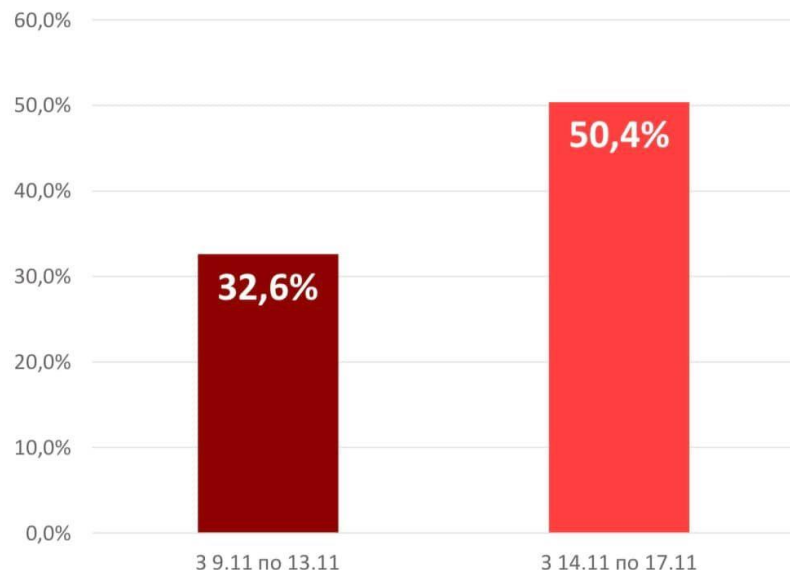
Чи покупець може оскаржувати блокування  
реєстрації накладної на його користь?

Юлія Кривомаз  
старший радник, адвокат

# Блокування реєстрації податкових накладних є масовою проблемою

Дослідження стану МСБ в Україні 11.2022

## Блокування податкових накладних: листопад 2022



Вересень 2022:

16,7%

Чи стикалися ви за останній місяць з  
блокуванням податкових накладних?



Із середини літа 2022 року питання реєстрації податкових накладних, включення до переліку ризикових платників та невиконання судових рішень склали дві третини (68 %) звернень до Ради бізнес-омбудсмена.\*

Дослідження проведено Advanter Group, Центром розвитку інновацій,  
Офісом з розвитку підприємництва та експорту, Дія. Бізнес 09.11 –  
17.11.2022р. Всього опитано 507 респондентів.



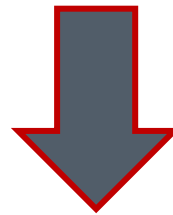
Advanter  
advanter.ua

\*Станом на 16.11.2022 року

Згідно з дослідженням, проведеним Advanter Group\*  
доступне за посиланням [https://biz.ligazakon.net/news/215505\\_problema-masovogo-blokuвання-podatkovikh-nakladnikh-zrosta---dosldzhennya](https://biz.ligazakon.net/news/215505_problema-masovogo-blokuвання-podatkovikh-nakladnikh-zrosta---dosldzhennya)

## Чому питання блокування податкових накладних є таким болючим для бізнесу?

- » Продавець у будь-якому разі має сплатити ПДВ до бюджету незалежно від реєстрації / блокування ПН
- » А покупець позбавляється права на податковий кредит допоки ПН не буде зареєстрована



**!!!** Вимагається подвійна сплата ПДВ

## Спочатку реєстрація ПН, а вже потім сплата ПДВ

Як правило, найбільш поширеним серед бізнесу став наступний алгоритм оплати товару:



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.:

«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».

**А за що карають покупця?**

Сьогодні в актуальній судовій практиці та практиці оскаржень платниками податків рішень та дій податкових органів принципові питання, що впливають із системи функціонування ПДВ, не підіймаються.

Платники податків фактично йдуть на оскарження **виключно, щоб розблокувати податкові накладні**. І саме на такого роду позови витрачається фінансовий та адміністративний ресурс суб'єктів господарювання.

Більше того, на такі спори фактично йдуть тільки продавці товарів, а не **покупці, чиї права також порушені**.

**АЛЕ!**

Виходячи з розуміння функціонування системи ПДВ, наслідків блокування податкових накладних та кваліфікації того, що відбувається при цьому по відношенню до покупців товарів,

а також виходячи з практики Європейського Союзу (Суду справедливості),

можливе запровадження ще додаткових кроків щодо захисту прав покупців, адже така система, яка існує зараз, не відповідає законодавству ЄС, до якого прямує Україна.

! І як перший крок,

- ❖ якщо на покупця фактично накладається санкція,
- ❖ якщо саме покупця позбавляють права на податковий кредит, яке залежить від реєстрації податкової накладної,

**!!! Тобто виходить, що покупець знаходиться в залежності від ДІЙ ДЕРЖАВИ**

**- то чому покупець не може звертатися в суд за захистом своїх прав?**

**ПДВ:  
Такий, як в Європі?  
Чи це «звір» особливий, який насправді не є ПДВ?**

Article 1

On each transaction, VAT, calculated on the price of the goods or services at the rate applicable to such goods or services, shall be chargeable **after deduction** of the amount of VAT borne directly by the various cost components.

Стаття 1

По кожній операції ПДВ, обчислений від ціни товарів або послуг за ставкою, що застосовується до таких товарів або послуг, підлягає нарахуванню **після вирахування** суми ПДВ, що відноситься безпосередньо до різних компонентів витрат.

*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>)*

**ПДВ:  
Такий, як в Європі?  
Чи це «звір» особливий, який насправді не є ПДВ?**

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>)*

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 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)».

## ПДВ: Такий, як в Європі? Чи це «звір» особливий, який насправді не є ПДВ?

Відповідно до абз. 23 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».

Тобто п. 201.10 ПКУ не дозволяє включати суму ПДВ до податкового кредиту Покупця за умови відсутності факту реєстрації відповідної накладної.

Водночас за Покупцем зберігається вимога нарахувати і сплатити відповідний ПДВ.



Виходить, що у нас без реєстрації ПН **вирахування** сплаченого ПДВ **не дозволяється**

Держава **НЕ** може перекласти тягар зі сплати ПДВ на Покупця.

**ПДВ:  
Такий, як в Європі?  
Чи це «звір» особливий, який насправді не є ПДВ?**

Article 232

The use of an electronic invoice shall be subject to acceptance by the recipient.

Стаття 232

Використання електронних накладних підлягає прийняттю отримувачем.

*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>)*

**ПДВ:  
Такий, як в Європі?  
Чи це «звір» особливий, який насправді не є ПДВ?**

Article 234

Member States **may not impose** on taxable persons supplying goods or services in their territory **any other obligations or formalities relating to the sending or making available of invoices by electronic means.**

Стаття 234

Держави-члени **не можуть накладати** на оподатковуваних осіб, які постачають товари або послуги на їх території, **будь-які інші зобов'язання або формальності, пов'язані з надсиланням або наданням накладних за допомогою електронних засобів.**

*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>)*

## Підтвердження податкового кредиту



Документ повинен бути:

- ✓ Підписаний уповноваженою особою;
- ✓ Відображати достовірні відомості;
- ✓ Містити дату складання документу.

Фактично встановлення додаткових вимог із проведенням перевірки транзакції при блокуванні податкової накладної.

Для отримання податкового кредиту при блокуванні ПН необхідно подавати не тільки пояснення, але й готувати Таблицю даних платника податку.



Додаткові вимоги...

Хм, а чи відповідає це  
європейському  
законодавству ?

## Покупець у патовому становищі

- Покупець не має можливості користуватися податковим кредитом;
- Тягар розблокування ПН покладається на Продавця;
- Покупець не може ініціювати вирішення питання розблокування ПН в судовому порядку.



Покупцю залишається лише чекати ...

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

## Що ми пропонуємо з точки зору судової практики:

- ❖ Спори щодо блокування податкових накладних **переносити у нову площину**, виходячи з природи податку, наслідків для покупця (адже це фактично санкції, накладені в порушення презумпції невинуватості), і вимагати приведення національного законодавства у відповідність до законодавства ЄС.

## Що ми пропонуємо з точки зору судової практики:

- ❖ Висвітлювати це питання, навіть якщо спочатку судова практика буде не на боці платників податків.

Адже підняття та активне лобювання даного питання допоможе звернути увагу законодавця, бізнес-асоціацій та міжнародної спільноти і, зокрема, інвесторів, що локальне законодавство України значною мірою не відповідає законодавству ЄС.

Що є недопустимим при євроінтеграційному курсі країни загалом.

## Що ми пропонуємо з точки зору судової практики:

- ❖ І, як наслідок, ініціювати законодавчі зміни щодо забезпечення «європейськості» системи ПДВ в Україні.



# Дякуємо за увагу!

Юлія Кривомаз,  
старший радник КМ Партнери

**КМ** ПАРТНЕРИ  
**PARTNERS**

вул. Паньківська 5, 5-й поверх  
Київ, 01033, Україна  
[www.kmp.ua](http://www.kmp.ua), [www.wts.ua](http://www.wts.ua)

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