

УДК 336.221

DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2024.1.21>

Жмудінський В. П.,
адвокат, кандидат юридичних наук

ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ МЕХАНІЗМУ ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛКОВО СКЛАДЕНОЇ ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ

Анотація. Стаття присвячена дослідженню правового механізму виправлення помилково складеної податкової накладної.

Визначено, що податкова накладна – це податковий документ, який складається продавцем товарів/послуг в електронній формі в момент виникнення податкових зобов'язань і є первинним документом для відображення податку на додану вартість в обліку.

Звернено увагу на те, що досить часто в ході здійснення господарської діяльності, платниками податків помилково складаються податкові накладні на операцію з постачання товарів/послуг, яка фактично не відбулась.

Аргументовано, що у випадку складання платником податку помилкової податкової накладної, суми податку на додану вартість, вказані у такій накладній, не включаються до складу податкових зобов'язань за відповідний звітний період і не відображаються в декларації з такого податку, так як не відбулася перша подія, в розумінні ст. 187 Податкового кодексу України, тобто сам факт помилкового складання податкової накладної, не призводить до беззаперечного виникнення податкових зобов'язань у платника податків.

В той же час, встановлено, що податковим законодавством України передбачено порядок виправлення допущеної помилки, у разі помилкового складання податкової накладної, а саме шляхом подання розрахунку коригування до такої податкової накладної.

При цьому, зазначено, що платник податків вправі подати розрахунок коригування до помилково складеної податкової накладної за умови, якщо така накладна була зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних. У випадку, якщо реєстрація помилково складеної податкової накладної була зупинена (заблокована), то розрахунок коригування подати неможливо.

Обґрунтовано, що для розблокування реєстрації податкової накладної, платник податків має право подати до контролюючого органу письмові пояснення та копії документів, які підтверджують факт здійснення господарської операції.

Доведено відсутність законодавчо визначеного механізму розблокування помилкової податкової накладної, складеної на операцію з постачання товарів/послуг, яка фактично не відбулась.

На основі аналізу проведеного дослідження та з метою усунення неоднозначного трактування та застосування норм податкового законодавства, визначено напрямки вдосконалення механізму справляння податку на додану вартість.

Ключові слова: податкова накладна, податок на додану вартість, господарська операція, податкове зобов'язання.

Zhmudinskyi V. P. Legal analysis of the mechanism for correcting an erroneously prepared tax invoice

Abstract. The article is devoted to the study of the legal mechanism for correcting an erroneously prepared tax invoice.

It is determined that a tax invoice is a tax document prepared by the seller of goods/services in electronic form at the time of the occurrence of tax liabilities and is the primary document for recording value added tax in accounting.

It is noted that quite often, in the course of business activities, taxpayers mistakenly draw up tax invoices for a transaction for the supply of goods/services that did not actually take place.

The author argues that if a taxpayer draws up an erroneous tax invoice, the amounts of value added tax specified in such an invoice are not included in tax liabilities for the relevant reporting period and are not reflected in the tax return, since the first event within the meaning of Article 187 of the Tax Code of Ukraine, i.e. the very fact of erroneous drawing up of a tax invoice, does not lead to the undisputed emergence of tax liabilities of the taxpayer.

At the same time, it is established that the tax legislation of Ukraine provides for the procedure for correcting an error in case of erroneous preparation of a tax invoice, namely by submitting a calculation of adjustments to such a tax invoice.

It is noted that a taxpayer has the right to submit an adjustment calculation to an erroneously drawn up tax invoice, provided that such invoice has been registered in the Unified Register of Tax Invoices. If the registration of an erroneously drawn up tax invoice has been suspended (blocked), the adjustment calculation cannot be submitted.

It is substantiated that in order to unblock the registration of a tax invoice, a taxpayer has the right to submit written explanations and copies of documents confirming the fact of a business transaction to the supervisory authority.

The author proves that there is no legislatively defined mechanism for unblocking an erroneous tax invoice drawn up for a transaction for the supply of goods/services that did not actually take place.

Based on the analysis of the study and with a view to eliminating ambiguous interpretation and application of tax legislation, the author identifies the areas for improving the mechanism of value added tax collection.

Key words: *tax invoice, value added tax, business transaction, tax liability.*

Постановка проблеми. Господарські взаємовідносини, які здійснюються між суб'єктами господарювання-платниками податку на додану вартість мають бути зафіксовані у первинних фінансово-господарських документах, складених у паперовій або в електронній формі та повинні мати обов'язкові реквізити, встановлені чинним законодавством України, оскільки дотримання відповідних законодавчих вимог стосовно оформлення документів забезпечить їх подальше визнання якісними та юридично доказовими.

Юридично доказовим слід вважати документ, що містить фактографічні дані про обставини (дії та події), достатні для обґрунтування у вирішенні спірних питань [1, с. 282].

На підставі складених первинних документів, що містять фактографічні дані про господарську операцію, платником податку на додану вартість складаються і податкові документи, які відображають податок на додану вартість (надалі – ПДВ) в обліку.

Основним первинним документом для відображення ПДВ в обліку є податкова накладна [2, с. 1346].

Податкова накладна складається продавцем на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на його поточний рахунок як попередня оплата (аванс).

Проте, у практичній діяльності інколи трапляються випадки, коли продавцем товарів/послуг помилково складається податкова накладна за відсутності операції з постачання товарів чи послуг.

В цьому аспекті особливого значення набуває питання щодо застосування можливих механізмів виправлення помилки, допущеної продавцем товарів/послуг під час складання ним податкової накладної.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, що пов'язані із адмініструванням, обліком та звітності ПДВ досліджували багато вчених, зокрема О.В. Адамик, Ф.Ф. Бутинець, О.Д. Василик, І.М. Горюк, М.В. Дубініна, С.І. Ковач, Л.М. Кондратюк, А.І. Крисоватий, О.І. Малишкін, П.М. Михалевич, К.Є. Нагірська І.О., І.С. Норова, Павлюк, Т.О. Пасько, Т.Ф. Плахтій, Л.О. Риковська, П.Я. Хомин та іншими.

Разом з тим, на сьогодні в науково-практичних колах питання щодо механізму виправлення помилки, допущеної продавцем товарів/послуг через помилкове складання ним податкової накладної є недостатньо досліджене, що підкреслює актуальність запропонованого дослідження.

Метою даної статті є здійснення правового аналізу механізму виправлення помилки, допущеної продавцем товарів/послуг під час складання ним податкової накладної та надання пропозицій щодо удосконалення положень податкового законодавства, які регламентують порядок складання податкових накладних.

Виклад основного матеріалу. Одним з основних податків для суб'єктів господарювання є податок на додану вартість [3, с. 192].

Особливість податку на додану вартість полягає в можливості використання його різних форм і застосування різних методів нарахувань зобов'язань [4, с. 83].

Відповідно до п. 201.1. ст. 201 Податкового кодексу України (надалі – ПК України) передбачено, що на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін [5].

Податкова накладна – це документ, який складається в електронній формі та використовується продавцем (постачальником) для обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ.

Згідно ст. 187 ПК України визначено, що датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку [5].

Отже, вищезазначеними нормами чинного податкового законодавства України прямо визначено, що податкові накладні складаються платником податків на дату виникнення податкових зобов'язань, що припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: або дата зарахування коштів або дата відвантаження товарів.

Пунктом 203.1. ст. 203 ПК України передбачено, що податкова декларація подається

за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця [5].

За наслідками здійснення господарської діяльності, платники податків зобов'язані щомісячно подавати до контролюючого органу декларації з ПДВ та декларувати суми податкових зобов'язань, які зазначені у складених податкових накладних, виходячи із визначеної бази оподаткування.

Однак, досить часто виникають ситуації, коли бухгалтерією платника податків помилково складається податкова накладна за відсутності операції з постачання товарів/послуг або помилково складається «задвоєна» податкова накладна на одну і ту ж господарську операцію, відповідно з даного приводу виникає запитання, чи зобов'язаний такий суб'єкт господарювання включати суми ПДВ, вказані у помилково складеній податковій накладній до складу податкових зобов'язань за відповідний звітний період ?

Відповідь на дане запитання має важливе значення для платників податків, адже у разі, якщо вказані суми ПДВ мають бути включені до складу податкових зобов'язань, але цього зроблено не буде, то такі дії платника податків призведуть до заниження податкових зобов'язань.

У цьому контексті доречно відзначити точку зору окремих науковців, які вважають важливою класифікаційною ознакою помилки їхній вплив на податкові зобов'язання. Помилки, що призводять до заниження податкових зобов'язань, є найбільш небезпечними, адже саме вони пов'язані із застосуванням у подальшому штрафів та пені з боку контролюючих органів [6, с. 129].

Зазвичай, позиція контролюючих органів полягає в тому, що платник податків зобов'язаний включити до складу податкових зобов'язань за відповідний звітний період суми ПДВ, вказані в усіх складених ним податкових накладних, в тому числі і помилкових чи «задвоєних» та незалежно від того, відбулася господарська операція чи ні.

На нашу думку, така позиція є дещо суперечливою, з огляду на наступне.

Помилки можуть бути допущені з різних причин: недбалість працівника, його низький кваліфікаційний рівень, несправність технічного забезпечення ведення бухгалтерського обліку та інше [7, с. 97].

Ключовим словом у визначенні поняття «помилка» є «ненавмисне» [8].

З огляду на це, у разі допущення платником податків ненавмисної помилки щодо складання ним «задвоєної» податкової накладної чи податкової накладної по якій не відбулися оподатковувані операції з постачання товарів/послуг, суми ПДВ, вказані в таких податкових накладних, не повинні включатися до складу податкових зобов'язань, виходячи з такого.

Відповідно до п. 44.1 ст. 44 ПК України передбачено, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту [5].

Статтею 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено, що первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію [9].

Із вище викладеного вбачається, що в податковій декларації з ПДВ платником податку зазначаються дані, вказані в складеній на підставі первинних документів податковій накладній, тому, обсяги постачання товарів/послуг та сума ПДВ, вказані в помилковій (зайвій) податковій накладній, не підлягають відображенню в податковій декларації.

При цьому, згідно з п.192.1 ст. 192 ПК України визначено, якщо після постачання товарів/послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів/послуг

особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, складеному в порядку, встановленому для податкових накладних, та зареєстрованому в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Розрахунок коригування до податкової накладної складається також у випадку виправлення помилок, допущених при складанні податкової накладної, у тому числі не пов'язаних із зміною суми компенсації вартості товарів/послуг.

Постачальник має право зменшити суму податкових зобов'язань лише після реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних розрахунку коригування до податкової накладної [5].

Виходячи з аналізу наведених норм зауважимо, що у випадку якщо платником податку на операцію з постачання товарів/послуг, яка фактично не відбулась, помилково складено та зареєстровано в Єдиному реєстрі податкових накладних податкову накладну, то платник податку з метою виправлення допущеної помилки має право згідно з пунктом 192.1 статті 192 ПК України скласти розрахунок коригування до такої помилково складеної податкової накладної [10].

Подання платником податків розрахунку коригування до помилково складеної податкової накладної та реєстрація його у Єдиному реєстрі податкових накладних (надалі – Реєстр) означає виправлення допущеної помилки та анулювання такої помилково складеної податкової накладної.

Однак, важливим моментом в описуваній ситуації є те, що платник податків може відкоригувати помилково складену податкову накладну шляхом подання розрахунку коригування до податкової накладної, виключно за умови, якщо така податкова накладна була зареєстрована в Реєстрі.

У випадку, якщо помилково складена податкова накладна не була зареєстрована у Реєстрі з причини зупинення (блокування) її реєстрації, платник податків не зможе випра-

вити помилку, а саме подати розрахунок коригування до помилково складеної податкової накладної, так як ПК України не передбачає можливості подання розрахунку коригування до помилково складених податкових накладних, якщо такі податкові накладні не були зареєстровані у Реєстрі.

У зв'язку з цим, виникає наступне запитання, чи зобов'язаний платник податків суми ПДВ, вказані в заблокованій помилково складеній податковій накладній, включати по складу податкових зобов'язань за відповідний звітний період ?

Ми вважаємо, що податкові зобов'язання за заблокованою помилково складеною податковою накладною включати до податкової декларації з ПДВ не потрібно, оскільки дані, наведені у податковій звітності, мають відповідати даним бухгалтерського та податкового обліку платника податку, а в даному випадку податкові накладні складені помилково, відповідно платник податків не має підстав відобразити ці операції у податковій декларації з ПДВ.

Також варто звернути увагу на те, що чинним податковим законодавством України передбачено механізм розблокування податкових накладних.

Так, згідно п. 4 Порядку прийняття рішень про реєстрацію/ відмову в реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 12.12.2019р. № 520 визначено, що у разі зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Реєстрі платник податку має право подати копії документів та письмові пояснення стосовно підтвердження інформації, зазначеної у податковій накладній / розрахунку коригування, для розгляду питання прийняття комісією регіонального рівня рішення про реєстрацію / відмову в реєстрації податкової накладної/ розрахунку коригування в Реєстрі [11].

Тобто, зазначеним вище нормативно-правовим актом передбачено порядок розблокування податкових накладних, а саме шляхом подання платником податків до контролюючого органу письмових пояснень та копій документів, які підтверджують факт здійснення господарської операції.

При цьому, визначним фактором для розгляду питання щодо прийняття рішення про реєстрацію (розблокування) податкової накладної в Реєстрі є саме надання платником податків копій первинних документів, які підтверджують господарські взаємовідносини із контрагентом.

Відповідно, у випадку блокування помилково складеної податкової накладної, платники податків не зможуть скористатися вищезгаданим механізмом розблокування податкових накладних, з причини неможливості подання до контролюючого органу письмових пояснень та копій документів через відсутність здійснення операції з постачання товарів/послуг та відсутність складання первинних документів.

Узагальнюючи вищевикладене, можна зробити наступні попередні висновки:

1) у разі помилкового складання заблокованої податкової накладної, платники податків не можуть виправити свою помилку, а саме подати розрахунок коригування до помилково складеної податкової накладної, оскільки реєстрація такої накладної заблокована, а відповідно розрахунок коригування можливо подати виключно до тієї накладної, яка зареєстрована в Реєстрі;

2) після отримання інформації (квитанції) про зупинення реєстрації (блокування) помилково складеної податкової накладної, платники податків не можуть подати до контролюючого органу письмові пояснення та копії документів, необхідні для розблокування реєстрації такої накладної, оскільки у такого суб'єкта господарювання відсутні такі пояснення та первинні документи, так як не було здійснено господарських операцій.

З цієї причини, виникає ще одне запитання, як платнику податків виправити допущену помилку і анулювати податкову накладну, складену помилково, тобто за відсутності операції з постачання товарів/послуг або «задвоєну» податкову накладну на одну і ту ж господарську операцію ?

На жаль, можливості відкликати чи анулювати заблоковану помилкову податкову накладну, шляхом подання до контролюючого органу заяви чи інших документів плат-

ники податків не зможуть, так як податкове законодавство України не передбачає такого механізму.

Спробувати виправити допущену помилку, щоб запобігти в подальшому застосуванню штрафів з боку контролюючих органів можливо, тільки під час подання платниками податків заперечення на акт перевірки, в порядку ст. 86 ПК України, тобто до винесення контролюючим органом податкового повідомлення-рішення.

При поданні заперечення на акт перевірки, в якому відобразатиметься інформація про податкові накладні, суми ПДВ по яких не включені до складу податкових зобов'язань, платник податків повинен зазначити, що такі податкові накладні були складені ним та відправлені на реєстрацію помилково (зайво складені) при відсутності господарської операції, а також доцільно надати контролюючому органу детальне пояснення всіх інших господарських операції з продажу товарів/послуг за звітний період з наданням заверених копій всіх первинних документів по даних операціях.

Згідно п.п. 86.7.4. ст. 86 ПК України визначено, що при розгляді матеріалів перевірки контролюючим органом досліджуються всі наявні фактичні дані, що стосуються предмета розгляду, у тому числі документи, надані платником податків або витребувані у нього, письмові та усні пояснення платника податку, інші фактичні дані, що наявні або доступні контролюючому органу [5].

Тобто, під час розгляду поданого заперечення на акт перевірки, контролюючий орган зможе проаналізувати, перевірити всі госпо-

дарські операції, які були здійснені платником податків у певний період та врахувати надані пояснення щодо помилкового складання податкових накладених.

Однак, особливість розгляду поданого заперечення на акт перевірки полягає в тому, що контролюючий орган може і не врахувати надані платником податків пояснення і копії документів, що призведе до винесення податкового повідомлення – рішення, яким платнику податків донарахують ПДВ та застосують штрафні санкції, відповідно в такому разі суб'єкту господарювання доведеться звертатися до суду за захистом своїх прав та інтересів, щоб довести помилковість складених ним податкових накладених.

Висновки. З метою уникнення судової тяганини між платниками податків і контролюючими органами та задля удосконалення механізму справляння ПДВ, пропонується доповнити пункт 201.10 статті 201 ПК України наступним абзацом такого змісту: «У разі помилкового складання продавцем товарів/послуг податкової накладної, реєстрація якої зупинена згідно з пунктом 201.16 цієї статті, такий продавець товарів/послуг має право подати до закінчення граничного терміну подання податкової декларації за звітний (податковий) період, у якому складено помилкову податкову накладну, заяву із обґрунтуванням допущеної помилки. Подання такої заяви до контролюючого органу, звільняє продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період».

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Канцедал Н. Ідентифікація та способи виправлення бухгалтерських помилок. Актуальні проблеми економіки і управління в сучасних соціально-економічних умовах: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (2–3 жовтня 2012 р.). Дніпропетровськ: Герда, 2012. С. 282-284.
2. Сокольська Р., Зелікман В., Абрамян О. Особливості первинного та аналітичного обліку ПДВ у сучасних умовах господарської діяльності українських підприємств. Економіка і суспільство. 2018. Випуск 19. С. 1345-1349.
3. Лега О., Яловега Л., Прийдак Т. Помилки в бухгалтерському обліку: сутність, класифікаційні ознаки, виявлення та виправлення. Гроші, фінанси та кредит. 2020. Випуск 49. С. 187-195.
4. Жмудінський В. Організаційно-правове забезпечення оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2019. С. 231.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI. URL. <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

6. Нагірська К., Риковська Л. Виправлення помилок у фінансовій звітності: проблеми нормативно-методичного забезпечення. Економічні науки. 2014. Вип. 11 (41). Ч. 1. С. 120-130.
7. Шипунова О. Визначення і класифікація помилок у фінансовій звітності. Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. 2013. Випуск 1 (99). С. 93-101.
8. Дубініна М., Норова І. Особливості виявлення та попередження помилок у фінансовій звітності. Електронний журнал «Ефективна економіка». 2015. № 12. URL. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4619>.
9. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996-XIV. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#top>.
10. Рішення Київського окружного адміністративного суду від 01.12.2022р. у справі № 320/6634/22. URL. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108004461>.
11. Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію/ відмову в реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 12.12.2019р. № 520. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#top>.