

УДК 336.22

DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2026.94.2.68>

МОНІТОРИНГ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ ТА ПОДАТКОВА ПЕРЕВІРКА У СИСТЕМІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ПИТАННЯ СПІВВІДНОШЕННЯ

Фудашкін Д.О.,
*радник з фінансових питань головного виконавчого директора
ПрАТ «Київ-Дніпровське МППЗТ»
ORCID: 0009-0002-7897-9661*

Фудашкін Д.О. Моніторинг податкових накладних та податкова перевірка у системі адміністрування податку на додану вартість: питання співвідношення.

Метою дослідження є визначення належного співвідношення моніторингу податкових накладних/розрахунків коригування та податкової перевірки як інструментів адміністрування податку на додану вартість. Актуальність дослідження пов'язана із тим, що положення законодавства про реєстрацію податкових накладних закріплює за комісіями податкових органів повноваження приймати рішення з цього питання за результатами перевірки як подання й оформлення документів за відповідними господарськими операціями та про інші аспекти діяльності платника податків, та й достовірності цих документів. У ході дослідження встановлено, що збіг природи та спрямованості моніторингу податкових накладних та податкових перевірок як інструментів адміністрування податку на додану вартість та заходів контролю дотримання платниками податку на додану вартість правил його обчислення/нарахування став одним із центральних питань практики Верховного Суду у справах про протиправність рішень податкових органів про зупинення реєстрації та відмову у реєстрації податкових накладних. За результатами дослідження, для утвердження принципів добросовісності платника податків, єдності повноважень податкових органів та послідовності судової практики у податкових спорах, а також для законодавчого закріплення висновків Верховного Суду, автор запропонував запровадити до податкового законодавства нововведення для встановлення того, що у ході моніторингу податкових накладних перевіряється наявність первинних документів за відповідними господарськими операціями, їх узгодженість між собою та із податковою інформацією про відповідного платника податку на додану вартість, а також відповідність первинних документів формальним вимогам законодавства без оцінки змісту господарських відносин на предмет їх реальності. Натомість, фактичне здійснення господарських операцій за відповідними податковими накладними має з'ясовуватись у ході податкових перевірок своєчасності та правильності нарахування та сплати податку на додану вартість. Обґрунтовано, що це сприятиме збалансованості системи адміністрування податку на додану вартість, яка вимагає покладення у її основу таких форм забезпечення своєчасності та правильності нарахування та сплати податку на додану вартість, фінансова результативність яких супроводжувалась б їх упорядкованістю й передбачуваністю, а також їх якомога меншим ступенем обтяжливості для добросовісних платників податку на додану вартість.

Ключові слова: адміністрування податку на додану вартість, моніторинг податкових накладних, наявність та правильність первинних документів, податкова перевірка своєчасності та правильності нарахування та сплати податку на додану вартість, реальність господарських операцій.

Fudashkin D.O. Monitoring of tax invoices and tax audits in the value-added tax administration system: matter of correlation.

The purpose of the study is to determine the appropriate ratio of monitoring tax invoices/adjustment calculations and tax audits as tools for administering value-added tax. The pertinence of the study stems from the fact that the provisions of the legislation on the registration of tax invoices assign to the commissions of tax authorities the power to make decisions on this issue that result from verification of both submission and correctness of documents for relevant business transactions and other aspects of the taxpayer's activities, and of the truthfulness of information in these documents. The study finds that the coincidence of the nature and focus of tax invoices monitoring and tax audits as tools for administering

value-added tax and measures to control compliance by value-added tax payers with the rules for its calculation/accrual has become one of the central issues in the case-law of the Supreme Court of Ukraine in cases related to the unlawfulness of decisions of tax authorities to suspend registration and refuse to register tax invoices. According to the outcomes of the study, in order to establish the principles of taxpayer good faith, the unity of powers of tax authorities and the consistency of judicial case-law in tax matters, as well as for the legislative implementation of the conclusions of the Supreme Court, the author proposed to introduce an amendment to the tax legislation so as to determine that within the monitoring of tax invoices tax authorities check the availability of primary documents for the relevant business transactions, their consistency with each other and with tax information about the relevant value-added tax payer, as well as the compliance of primary documents with the formal requirements of the legislation without assessing the content of economic relations for their genuineness. Instead, the actual execution of business transactions under the relevant tax invoices should be verified during tax audits of the timeliness and correctness of the calculation and payment of value-added tax. It is justified that this will contribute to the balance of the value-added tax administration system, which requires the establishment of such forms of ensuring the timeliness and correctness of the calculation and payment of value-added tax, the fiscal effectiveness of which would be accompanied by their orderliness and predictability, as well as their lowest possible burdensomeness for conscientious value-added tax payers.

Key words: administering value-added tax, availability and correctness of transaction documents, genuineness of business transactions, monitoring of tax invoices, tax audit of the timeliness and correctness of the calculation and accrual of value-added tax.

Постановка проблеми. Запорукою збалансованості системи адміністрування податку на додану вартість є покладення у її основу таких форм забезпечення своєчасності та правильності нарахування та сплати податку на додану вартість, фінансова результативність яких супроводжувалась б їх упорядкованістю й передбачуваністю, а також їх якомога меншим ступенем обтяжливості для добросовісних платників податку на додану вартість. Зокрема, інструменти перевірки належності виконання платниками податку на додану вартість їх обов'язків, пов'язаних із обчисленням та сплатою цього податку, мають бути складовими елементами цілісного механізму. Насамперед, вони мають бути достатньо взаємоузгодженими, щоб відповідати їх призначенню та не допускати точок перетину між предметами контрольно-перевірочних заходів та множинності адміністративних й судових проваджень, адже це може стати концептуальним недоліком системи адміністрування податку на додану вартість та призводити до додаткового навантаження на платників податку на додану вартість та до збільшення невиправданих витрат бюджетних коштів. Разом з тим, стан законодавчого регулювання питань моніторингу податкових накладних (та розрахунків коригування) дає підстави для припущення про те, що його спрямованість зміщується із тією, яка властива податковій перевірці своєчасності та правильності нарахування та сплати податку на додану вартість.

Метою дослідження є визначення співвідношення моніторингу податкових накладних та податкової перевірки як інструментів адміністрування податку на додану вартість.

Стан опрацювання проблематики. Проблематика розмежування предметів моніторингу податкових накладних та податкової перевірки як інструментів адміністрування податку на додану вартість постала у судовій практиці та досліджується у спеціалізованих наукових працях. Зокрема, А.В. Логвин обмірковує усталену позицію адміністративних судів щодо того, що рух активів, спеціальна податкова правосуб'єктність учасників господарської операції, наявність ділової мети, замкнутої схеми руху коштів можуть бути належним чином досліджені (встановлені) лише під час проведення планових або позапланових виїзних перевірок із питань фінансово-господарської діяльності платника податків за сукупними показниками. Натомість, система моніторингу критеріїв оцінки ступеня ризиків, на нашу думку, може розглядатись виключно як засіб інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів (підстава для проведення перевірки), а не як різновид перевірок [1, с. 99-100]. Цей погляд поділяє широке коло дослідників, які наголошують на необхідності відшукування оптимальних моделей співіснування цих моніторингу податкових накладних та податкової перевірки у рамках системи адміністрування податку на додану вартість без виключення будь-якого з них з її інструментарію. Так, І.К. Дрозд та Г.Б. Назарова зауважили, що відмова від автоматизованого блокування податкових накладних значно знизила б оперативність реагування на ризикові операції та підвищила б суб'єктивність рішень

податкових органів [2, с. 4]. Натомість, у науковій думці обговорюється концептуальна основа та окремі аспекти інституту моніторингу податкових накладних. У цьому зв'язку на згадку заслуговують, зокрема міркування М. А. Мініна про покладену в основу цього інституту презумпція нереальності господарських операцій [3]. Водночас, питання природи моніторингу податкових накладних та його функціонального виокремлення на тлі іншого інструментарію адміністрування податку на додану вартість потребують подальшого дослідження.

Виклад основного матеріалу. За вимогами п. 201.1 ст. 201 Податкового кодексу (ПК) України на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з використанням кваліфікованого електронного підпису або удоконаленого електронного підпису та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) у встановлений податковим законодавством термін. У податковій накладній зазначаються, серед іншого: 1) назва / прізвище, ім'я та по батькові, податковий номер, – продавець (постачальника) та покупець (отримувача) товарів/послуг; 2) опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг; 3) код товару згідно з УКТ ЗЕД, для послуг – код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг; 4) ціна постачання без урахування податку, ставка та відповідна сума податку, загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку (п. 201.1 ст. 201 ПК України) [4].

Після надходження податкової накладної до податкових органів в автоматизованому режимі здійснюється її розшифрування та проводяться перевірки, зокрема наявності підстав для зупинення реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування (п. 12 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1246) [5]. Реєстрація податкової накладної може бути зупинена в порядку та на підставах, визначених Кабінетом Міністрів України (п. 201.16 ст. 201 ПК України) [4].

Йдеться про Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, що затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165 (далі – Порядок № 1165) [6] та передбачає перевірку господарських операцій за податковими накладними та відповідних платників податків на відповідність критеріям ризиковості платника податку, показникам, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку, а також критеріям ризиковості здійснення операції.

У разі зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування контролюючий орган протягом операційного дня надсилає (в електронній формі у текстовому форматі) в автоматичному режимі платнику податку квитанцію про зупинення реєстрації податкової накладної (п. 10 Порядку № 1165). У квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування зазначаються:

номер та дата складення податкової накладної/розрахунку коригування;

критерій (критерії) ризиковості платника податку та/або ризиковості здійснення операцій, на підставі якого (яких) зупинено реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування, з розрахованим показником за кожним критерієм, якому відповідає платник податку;

пропозиція щодо надання платником податку пояснень та копій документів (п. 11 Порядку № 1165) [6].

Документами, необхідними для розгляду питання про виключення платника податку з переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку, можуть бути:

- договори, зокрема зовнішньоекономічні контракти, з додатками до них;
- договори, довіреності, акти керівного органу платника податку, якими оформлено повноваження осіб, які одержують продукцію в інтересах платника податку для здійснення операції;
- первинні документи щодо постачання/придбання товарів/послуг, зберігання і транспортування, навантаження, розвантаження продукції, складські документи (інвентаризаційні описи), у тому числі рахунки-фактури/інвойси, акти приймання-передачі товарів (робіт, послуг) з урахуванням наявних типових форм та галузевої специфіки, накладні;
- розрахункові документи та/або банківські виписки з особових рахунків;
- документи щодо підтвердження відповідності продукції (декларації про відповідність, паспорти якості, сертифікати відповідності), наявності яких передбачено договором та/або законодавством;
- інші документи, що підтверджують невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку (п. 6 Порядку № 1165) [6].

За змістом п. 44 Порядку № 1165 комісія контролюючого органу перевіряє подані платником податку копії документів щодо їх достовірності шляхом звірки даних, які містяться в таких копіях документів, з даними, що надходять або можуть бути отримані з інших джерел інформації (реєстри, що ведуться державними органами, документи, зокрема електронні) [6]. Комісія регіонального рівня приймає рішення про відмову в реєстрації податкової накладної в разі, зокрема надання платником податку копій документів, складених/оформлених із порушенням законодавства (п. 10 Порядку прийняття рішень про реєстрацію/ відмову в реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 12 грудня 2019 р. № 520) [7].

Таким чином, положення законодавства про реєстрацію податкових накладних закріплює за комісіями податкових органів повноваження приймати рішення з цього питання за результатами перевірки як подання й оформлення документів за відповідними господарськими операціями та про інші аспекти діяльності платника податків, та й достовірності цих документів.

Це уподібнює предмет моніторингу податкових накладних до предмета податкової перевірки своєчасності та правильності нарахування та сплати податку на додану вартість, яка може включати:

- отримання додаткових пояснень і документальних підтверджень від платника податків (первинних документів, договорів, внутрішніх розпорядчих документів, пояснень тощо) – у разі виявлення недостовірності даних декларацій платника податків, фактів приховування (заниження) об'єктів оподаткування, мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від сплати податку на додану вартість;

- дослідження взаємовідносин з контрагентами, у ході якого аналізуються економічні ризики діяльності на предмет ділової мети та реальності таких операцій, їх відповідності ринковим умовам та виявляються ймовірні схеми мінімізації податкових зобов'язань (з'ясовуються обсяги доходів, податкове навантаження, кількість працівників, наявність основних засобів тощо);

- вибіркиму перевірку окремих господарських операцій платника – для встановлення достовірності й законності відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності та підтвердження ймовірного ризику, виявленого під час перевірки господарської діяльності платника податків (п. 5.1 Методики проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати податку на додану вартість, затвердженої Наказом Державної податкової служби України від 9 червня 2023 р. № 446) [8].

Збіг природи та спрямованості моніторингу податкових накладних та податкових перевірок як інструментів адміністрування податку на додану вартість та заходів контролю дотримання платниками податку на додану вартість правил його обчислення/нарахування став одним із центральних питань практики Верховного Суду у справах про протиправність рішень податкових органів про зупинення реєстрації та відмову у реєстрації податкових накладних.

Ознайомившись із відповідною практикою Верховного Суду, зазначимо, що, за результатами вирішення питання про розмежування моніторингу податкових накладних та податкових перевірок, Верховний Суд наголосив на тому, що моніторинг відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризиків є превентивним заходом і не повинне підміняти за своїм змістом проведення податкових перевірок як способу реалізації владних управлінських функцій контролюючого органу. Здійснення моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризиків спрямоване на убезпечення від безпідставного формування податкового кредиту за операціями, що не підтверджені первинними документами або підтверджені платником податку копіями документів, які складені з порушенням законодавства (Постанова Верховного Суду від 4 серпня 2021 р. у справі № 0840/4088/18) [9].

У цьому зв'язку Верховний Суд підкреслив, що оцінка змісту господарських відносин на предмет їх реальності може надаватись контролюючим органом виключно у межах проведення документальної перевірки платника податків, а не в межах процедури вирішення питання про реєстрацію податкової накладної. Податковий орган має перевірити виключно відомості податкової накладної та первинних документів на правильність та відсутність суперечностей лише за зовнішніми (формальними, очевидними) критеріями, а не вдаватись до висновків чи дій поза межами відповідних повноважень (Постанова Верховного Суду від 16 травня 2024 р. у справі № 400/11727/23) [10]. Інакше кажучи, розв'язуючи питання про реєстрацію податкових накладних, адміністративний суд не досліджує зміст господарських правовідносин. Завдання суду полягає в

дослідженні документів первинного бухгалтерського обліку щодо їх належності для цілей підтвердження реальності господарських операцій. Необхідність підтвердження реальності господарських операцій має публічно-правові цілі – установлення належності виконання платником визначених законодавством податкових обов'язків (Постанова Верховного Суду від 1 лютого 2022 р. у справі № 2240/2900/18) [11].

Випадок недотримання у рамках процедури реєстрації податкових декларацій меж перевірки цих документів та документів із відомостями про господарську операцію та платника податків Верховний Суд констатував у справі № 400/11727/23. За висновками суду у цій справі контролюючий орган, надаючи оцінку 1) неможливості здійснення платником податку певних операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг; 2) нездійснення певним суб'єктом підприємницької діяльності; 3) відсутності у платника податку необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності в силу відсутності управлінського або технічного персоналу, основних засобів, складських приміщень, виробничих активів, транспортних засобів; – фактично досліджує зміст господарських правовідносин на предмет їх нереальності та відсутності фактичного характеру, що є неприпустимим у цьому випадку, оскільки такі повноваження відсутні у контролюючого органу під час моніторингу податкових накладних (Постанова Верховного Суду від 16 травня 2024 р. у справі № 400/11727/23) [10].

Таким чином, за ustalеними висновками Верховного Суду у ході моніторингу податкових накладних, насамперед, перевіряється наявність первинних документів за відповідними господарськими операціями, їх узгодженість між собою та із податковою інформацією про відповідного платника податку на додані вартість, а також відповідність первинних документів формальним вимогам законодавства без оцінки змісту господарських відносин на предмет їх реальності. Фактичне здійснення господарських операцій за відповідними податковими накладними з'ясовується у ході податкових перевірок своєчасності та правильності нарахування та сплати податку на додану вартість.

Покладення на платника податку на додану вартість у рамках моніторингу податкових накладних обов'язку не лише підтвердити складення ним первинних документів за відповідними господарськими операціями та відповідність цих документів вимогам законодавства, а й обов'язку надати податковим органам пояснення та докази достовірності відображення господарських операцій у первинних документах (підтвердження ділової мети та реальності таких операцій) породжує питання не лише з точки зору змішування моніторингу податкових накладних обов'язку та перевірки господарських операцій платника податку на додану вартість.

Крім цього, це утворює презумпцію недобросовісності платника податку на додану вартість й презумпцію нереальності господарських операцій у рамках процедури реєстрації податкових накладних.

Натомість, у податковому праві діє презумпція добросовісності платника, яка резюмує економічну виправданість дій платника, що мають своїм наслідком отримання податкової вигоди, та достовірність відомостей у бухгалтерській та податковій звітності платника. Подання платником до контролюючого органу усіх належним чином оформлених первинних документів, установлених податковим законодавством, з метою отримання податкової вигоди, є підставою для її отримання, якщо податковий орган не доведе неправдивість, недостовірність або суперечливість відомостей, що містяться в таких документах (Постанова Верховного Суду від 27 квітня 2022 р. у справі № 200/5932/19-а) [12].

На доповнення до того, дублювання повноважень податкових органів щодо контролю належного документування господарських операцій та їх реальності як у ході процедури реєстрації податкових накладних, так й під час податкових перевірок, може призводити до неодноразового дослідження судами обставин тих самих господарських операцій й до непослідовності у їх оцінці у судових рішеннях.

Висновки. Обміркувавши вищевикладене, є підстави для висновку про те, що, зважаючи на принципи податкового права, міркування єдності повноважень податкових органів та послідовності судової практики у податкових спорах, а також для законодавчого закріплення висновків Верховного Суду, податкове законодавство потребує нововведень для встановлення того, що у ході моніторингу податкових накладних перевіряється наявність первинних документів за відповідними господарськими операціями, їх узгодженість між собою та із податковою інформацією

про відповідного платника податку на додані вартість, а також відповідність первинних документів формальним вимогам законодавства без оцінки змісту господарських відносин на предмет їх реальності. Натомість, фактичне здійснення господарських операцій за відповідними податковими накладними має з'ясовуватись у ході податкових перевірок своєчасності та правильності нарахування та сплати податку на додану вартість.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Логвин А.В. Система моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків: правовий аспект. *Приватне та публічне право*. 2017. № 4. С. 95-102. URL: https://www.pp-law.in.ua/archive/4_2017/22.pdf.
2. Дрозд І.К., Назарова Г.Б. Регуляторні аспекти реєстрації податкових накладних з податку на додану вартість: проблеми, ризики, перспективи. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2025. № 2 (61). С. 3-15. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2025-2\(61\)-3-15](https://doi.org/10.26642/pbo-2025-2(61)-3-15).
3. Мінін О.А. Блокування податкових накладних – філософія питання. *Юридична газета*. 2018, 12 березня. URL: <https://jur-gazeta.com/publications/practice/bankivske-ta-finansove-pravo/blokuvannya-podatkovih-nakladnih--filosofiya-pitannya.html>.
4. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. Дата оновлення: 1 січня 2026 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n256>.
5. Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1246. Дата оновлення: 25 вересня 2024 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF#Text>.
6. Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165. Дата оновлення: 27 вересня 2025 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>.
7. Порядок прийняття рішень про реєстрацію/ відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 12 грудня 2019 року № 520. Дата оновлення: 19 грудня 2024 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text>.
8. Методика проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати податку на додану вартість, затверджена Наказом Державної податкової служби України від 9 червня 2023 року № 446. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0446912-23#Text>.
9. Постанова Верховного Суду від 4 серпня 2021 року у справі № 0840/4088/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98799556>.
10. Постанова Верховного Суду від 16 травня 2024 року у справі № 400/11727/23. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/119077313?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress0.
11. Постанова Верховного Суду від 1 лютого 2022 року у справі № 2240/2900/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108724557>.
12. Постанова Верховного Суду від 27 квітня 2022 року у справі № 200/5932/19-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104094827>.

Дата першого надходження рукопису до видання: 17.03.2026

Дата прийняття до друку рукопису після рецензування: 23.04.2026

Дата публікації: 10.05.2026

© Фудашкін Д.О., 2026

Стаття поширюється на умовах ліцензії CC BY 4.0