

Логвин А.В.,
доктор філософії з права,
докторант Університету митної справи та фінансів

УДК 349.2

DOI <https://doi.org/10.32782/2663-5666.2025.3.15>

ПРАВОВА КОЛІЗІЯ: СУДОВА ПРАКТИКА ТА ПОДАТКОВЕ ЗАКОНОДАВСТВО

Вступ. У сучасних демократичних країнах велике значення для гарантування прав людини у її відносинах з владою надається правовому захисту з боку незалежного і авторитетного органу – суду. Судовий механізм захисту прав приватних (фізичних та юридичних), який дозволяє усунути свавілля з боку влади, забезпечує проведення у життя принципу відповідальності влади за свою діяльність. Цей механізм має назву «адміністративне судочинство». Наявність адміністративної юстиції є ознакою правової держави. Так, за правилами адміністративного судочинства суди вирішують спори приватних осіб щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень.

За загальним визначенням адміністративне судочинство – діяльність адміністративних судів щодо розгляду і вирішення адміністративних справ у порядку, встановленому Кодексом адміністративного судочинства України (далі – КАС України) [1]. Змістом адміністративного судочинства є здійснення правосуддя в адміністративних справах шляхом розв'язання публічно-правових спорів.

Відповідно до статті 2 КАС України [1], завданням адміністративного судочинства є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень.

Правила адміністративного судочинства озброюють суд спеціальними критеріями, за якими він повинен надати оцінку оскарженим рішенням, діям чи бездіяльності, – обґрунтованість, неупередженість, розсудливість, пропорційність, своєчасність та ін.

Виходячи з наведеного можна стверджувати, що вирішення судом публічно-правових спорів має здійснюватись справедливо, неупереджено та своєчасно. В свою чергу, прийняті в межах розгляду адміністративних справ судові рішення повинні відповідати визначеним завданням адміністративного судочинства.

При цьому, на нашу думку, справедливе і неупереджене вирішення спорів полягає у об'єктивному та ґрунтовному застосуванні правових норм, якими врегульовані відповідні правовідносини, з урахуванням їх фактичного та дійсного правового змісту, які були закладені законодавцем, тобто у такий спосіб або в такій мірі, щоб сама суть такого права не була нівельована. В такому випадку наведене може суперечити вимозі забезпечення практичного та ефективного права на доступ до правосуддя. Це зазвичай відбувається у випадку особливо вузького тлумачення законодавчої норми, що перешкоджає розгляду справи по суті, із супутнім ризиком порушення права учасника справи на справедливий судовий розгляд.

Таким чином, правильність застосування адміністративними судами тих чи інших норм чинного законодавства під час розгляду податкових спорів повинно забезпечувати збалансованість публічних та приватних інтересів, а також унеможливити спотворення їх дійсного правового змісту за для надання переваги будь-якому з учасників судового процесу.

На даний час дослідження з цього питання не проводились.

В статті на основі аналізу деяких судових справ встановлено проблемні питання застосування судами окремих положень податкового законодавства у податкових спорах, предметом яких є оскарження рішень Комісій регіонального рівня про відповідність платників податків критеріям ризиковості платника податку, зокрема, наслідків задоволення позовних вимог платників податків щодо визнання протиправними та скасування таких рішень Комісій регіонального рівня та відповідно виключення їх з переліку ризикових. Доведено суб'єктивність та упередженість зроблених судами за результатами розгляду таких справ висновків стосовно можливості настання наслідків у вигляді автоматичної реєстрації податкових накладних, зупинення реєстрації яких в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) відбулося у період дії рішення про відповідність плат-

ника податків Критеріям ризиковості платника податку, скасованого в межах судового провадження. Також, з огляду на положення чинних нормативно-правових актів, якими врегульовані відповідні правовідносини, доведено необґрунтованість (помилковість) висновків адміністративних судів щодо можливості визнання протиправними рішень Комісії регіонального рівня, які втратили чинність (скасовані) до відкриття провадження по справі або в ході розгляду відповідної судової справи, в тому числі у період застосування судами заходів забезпечення позову, вжиття яких є не доцільним у податкових спорах з відповідним предметом розгляду, про що нами зазначалось у попередніх публікаціях. Загалом зазначене дозволило виявити проблемні питання правового характеру, які призводять до порушення збалансованості правової системи, публічних та приватних інтересів, шляхи їх вирішення. Крім того, зроблено науково обґрунтовані висновки з окресленої проблематики.

Виклад основного матеріалу

1. Автоматизований моніторинг відповідності податкових накладних / розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків. Нормативне закріплення. Податковий кодекс [2] регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів.

Пунктом 201.16 статті 201 Податкового кодексу [2] встановлено, що реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних може бути зупинена в порядку та на підставах, визначених Кабінетом Міністрів України.

Постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 № 1165 затверджено Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – Постанова № 1165, Порядок зупинення реєстрації податкової накладної) [3].

Відповідно до пунктів 25, 26 та 27 Порядку зупинення реєстрації податкової накладної [3], Комісії регіонального рівня приймають рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі або відмову в такій реєстрації, врахування або неврахування табли-

ці даних платника податку, відповідність/невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку.

Комісія регіонального рівня діє в межах повноважень, визначених цим Порядком та Порядком прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженим Мінфіном.

Комісія контролюючого органу в своїй діяльності керується Конституцією та законами України, указами Президента України і постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції України, Податкового кодексу України та законів, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства, а також цим Порядком.

За приписами пункту 6 (абзаци 3 та 4) Порядку зупинення реєстрації податкової накладної [3], у разі встановлення відповідності платника податку хоча б одному з критеріїв ризиковості платника податку (далі – Критерії ризиковості) комісією регіонального рівня приймається рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку.

Включення платника податку до переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку, здійснюється в день проведення засідання комісії регіонального рівня та прийняття відповідного рішення.

Як передбачено абзацом 10 пункту 6 Порядку зупинення реєстрації податкової накладної [3], у разі отримання рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку платник податку має право подати на розгляд комісії регіонального рівня інформацію та копії відповідних документів, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку.

Крім того, за умовою абзацу 36 пункту 6 Порядку зупинення реєстрації податкової накладної [3], рішення про відповідність/невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку може бути оскаржено в адміністративному або судовому порядку. Право на звернення до суду також передбачено в затвердженій формі Рішення (додаток 4 до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної [3]), а саме “...Рішення про відповідність/невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку може бути оскаржено в адміністративному або судовому порядку...”.

При цьому, відповідно до абзаців 11 та 31 пункту 6 Порядку зупинення реєстрації по-

даткових накладних [3], Комісією регіонального рівня розглядається питання виключення платника податку з переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку, у разі виявлення обставин та/або отримання інформації, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, та/або отримання інформації та копій відповідних документів від платника податку, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку.

У разі надходження до контролюючого органу відповідного рішення суду, яке набрало законної сили, комісія регіонального рівня за основним місцем обліку платника податку виключає платника податку з переліку платників податку, які відповідають критеріям ризиковості платника податку.

Аналіз наведених положень податкового законодавства дає можливість зробити однозначні висновки, що контролюючи орган за наслідками проведення аналізу діяльності суб'єкта господарювання (автоматичного моніторингу податкових накладних) та наявності підстав може прийняти рішення про його відповідність Критеріям ризиковості платника податку. При цьому, у разі отримання такого рішення платник податків може або подати на розгляд Комісії регіонального рівня пояснення та документи, які на його домку підтверджують невідповідність його Критеріям ризиковості, або, з метою захисту своїх прав та відстоювання власних інтересів, скористатись можливістю (правом) на оскарження відповідного рішення Комісії регіонального рівня в адміністративному чи судовому порядку.

В свою чергу, Комісія регіонального рівня або за наслідками розгляду пояснень та документів платника, або за фактом надходження відповідного рішення суду, може прийняти рішення про виключення платника податків з переліку платників, які відповідають Критеріям ризиковості.

Доречно звернути увагу, що за умовою абзацу 26 пункту 6 Порядку зупинення реєстрації податкових накладних [3], у разі прийняття комісією регіонального рівня рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку за результатами розгляду інформації та копій документів, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, попереднє рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку втрачає чинність.

Однак, слід зауважити, що виключення суб'єкта господарювання з переліку ризикових за будь-яких з наведених обставин, в подальшому не виключає можливість його включення знову до такого переліку за наявності відповідних нових підстав.

Разом з цим, Порядок зупинення реєстрації податкових накладних [3] також визначає певні наслідки виключення суб'єкта господарювання з переліку платників, які відповідають Критеріям ризиковості, в залежності від обставин прийняття Комісією регіонального рівня такого рішення, зокрема, або за розглядом наданих платником пояснень та документів, або на підставі отримання рішення суду, яке набрало законної сили, про скасування рішення про відповідність платника податків Критеріям ризиковості.

При цьому, передбачені абзацом 32 пункту 6 та пунктом 6¹ Порядку зупинення реєстрації податкової накладної [3] наслідки, в залежності від обставин виключення платника податків з переліку ризикових, чітко конкретизовані. Водночас, як свідчить судова практика (висновки викладені у рішеннях адміністративних судів), на якій ми зупинимось нижче, певні наслідки, зокрема, стосовно автоматичної реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування, зупинення реєстрації яких відбулося під час дії рішення про відповідність платника Критеріям ризиковості, можуть бути застосовані в обов'язковому порядку на підставі рішення суду та її резолютивної частини про задоволення позовних вимог.

Крім того, в певних випадках, за результатами розгляду судових справ та задоволення позовних вимог, адміністративними судами визнаються неправомірними рішення про відповідність платника податків Критеріям ризиковості, які втратили чинність (скасовані) до відкриття провадження по справі або в ході розгляду відповідної справи, в тому числі під час застосування судами процесуальних заходів (забезпечення позову).

2. Позиція (висновки) судів першої та апеляційної інстанції щодо наслідків виключення платника податків з переліку ризикових. Переходячи до аналізу практики застосування судами правових норм у відповідних правовідносинах слід зазначити, що на даний момент за предметом нашого дослідження наявні декілька рішень адміністративних судів [4; 5], в яких позиція судів доволі однозначна. Однак, спробуємо розібратися чи відповідає вона визначеним

завданням адміністративного судочинства щодо справедливого, неупередженого вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин.

Так, у справах № 160/1248/24 [4] та № 160/24378/24 [5] суд першої інстанції, за наслідками розгляду адміністративної справи в повному обсязі задовольнив позовні вимоги Позивача щодо скасування рішень про відповідність платника Критеріям ризиковості та про зобов'язання зареєструвати податкові накладні, реєстрація яких була зупинена на підставі визнаних протиправними рішень про відповідність платника Критеріям ризиковості, датою їх фактичного подання як такі, які підлягають автоматичній реєстрації за умови виконання вимог пункту 6¹ Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 № 1165.

Задовольняючи позовні вимоги судом першої інстанції, з якими до речі погодився суд апеляційної інстанції [6; 7] наведено наступні аргументи: «...Комісією регіонального рівня розглядається питання виключення платника податку з переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку, у разі виявлення обставин та/або отримання інформації, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку та/або отримання інформації та копій відповідних документів від платника податку, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку. Виключення платника податку з переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку, здійснюється в день проведення засідання комісії регіонального рівня та прийняття відповідного рішення. У разі надходження до контролюючого органу відповідного рішення суду, яке набрало законної сили, комісія регіонального рівня виключає платника податку з переліку платників податку, які відповідають критеріям ризиковості платника податку. Комісія регіонального рівня постійно проводить моніторинг щодо відповідності/ невідповідності платників податку критеріям ризиковості платника податку.

Вищевказаною нормою передбачено, що у разі надходження до контролюючого органу відповідного рішення суду, яке набрало законної сили, комісія регіонального рівня виключає платника податку з переліку платників подат-

ку, які відповідають критеріям ризиковості платника податку.

Пунктом 6¹ Порядку № 1165 передбачено, що у разі прийняття комісією регіонального рівня рішення про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку за результатами розгляду інформації та копій документів, поданих платником податку для підтвердження невідповідності критеріям ризиковості платника податку, або прийняття комісією центрального рівня рішення про задоволення скарги та скасування рішення комісії регіонального рівня про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, наступного робочого дня після дати прийняття такого рішення підлягають автоматичній реєстрації податкові накладні/розрахунки коригування...

...Зі змісту зазначених правових приписів вбачається, що у разі скасування рішення про ризиковість платника податку податкові накладні підлягають автоматичній реєстрації за умови виконання вимог пункту 6¹ Порядку № 1165. Отже, належним способом захисту прав позивача, який забезпечить їх ефективне поновлення, є зобов'язання ДПС України зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних, складені Товариством податкові накладні, реєстрація яких була зупинена на підставі рішень про відповідність Критеріям ризиковості (під час їх дії), датою їх фактичного подання як такі, які підлягають автоматичній реєстрації за умови виконання вимог пункту 6¹ Порядку зупинення реєстрації податкової накладної».

При цьому, у справі № 160/24378/24 [5] адміністративний суд під час задоволення позовних вимог в частині зобов'язання контролюючий орган зареєструвати податкові накладні з урахуванням вимог пункту 6¹ Порядку зупинення реєстрації податкових накладних [3], виходив з того, що наведена правова позиція узгоджується із позицією суду апеляційної інстанції, викладеною в постанові від 15.08.2024 у справі № 160/1248/24 [6].

Тобто, можна стверджувати, що за такого висновку суду першої інстанції [5] стосовно обґрунтування прийнятого рішення про задоволення позовних вимог з посиланням на рішення суду апеляційної інстанції [6] в аналогічній справі, складається уява про відсутність у суду бажання надати належну правову оцінку законодавчим нормам, якими врегульовані такі правовідносини, та відповідно об'єктивності у такого рішення.

Крім того, у справі № 160/1248/24 [4] судом зроблено висновки про протиправність рішень про відповідність платника податків Критеріям ризиковості, які втратили чинність (скасовані) до відкриття провадження по справі.

3. Обговорення можливості застосування (тракткування) у наведений спосіб судами першої та апеляційної інстанції положень чинного законодавства. 3.1. Відповідно до пункту 6¹ Порядку зупинення реєстрації податкових накладних [3], у разі прийняття комісією регіонального рівня рішення про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку за результатами розгляду інформації та копій документів, поданих платником податку для підтвердження невідповідності критеріям ризиковості платника податку, або прийняття комісією центрального рівня рішення про задоволення скарги та скасування рішення комісії регіонального рівня про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку», наступного робочого дня після дати прийняття такого рішення підлягають **автоматичній реєстрації податкові накладні/розрахунки коригування, якщо одночасно виконуються такі умови:**

- реєстрацію таких податкових накладних/розрахунків коригування зупинено на підставі відповідності платника податку критеріям ризиковості платника податку згідно з рішеннями, прийнятими починаючи з дати останнього включення платника податку в перелік платників податку, які відповідають критеріям ризиковості платника податку, до дати подання інформації та копій документів, за результатами розгляду яких прийняте рішення про невідповідність критеріям ризиковості платника податку;

- дата подання для реєстрації в Реєстрі таких податкових накладних/розрахунків коригування припадає на період, що не перевищує 180 днів до дати подання інформації та копій документів, за результатами розгляду яких прийняте рішення про невідповідність критеріям ризиковості платника податку або рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку, якщо щодо такого рішення комісією центрального рівня задоволено скаргу та скасовано рішення комісії регіонального рівня про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку;

- на початок операційного дня, протягом якого здійснюється така автоматична реєстрація в Реєстрі, операції в таких податкових накладних/розрахунках коригування не відповіда-

ють критеріям ризиковості здійснення операцій згідно з додатком 3 та стосовно платника податку відсутнє чинне рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку;

- щодо таких податкових накладних/розрахунків коригування платника податку комісією регіонального рівня не прийнято рішення про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних відповідно до Порядку прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженого наказом Мініфіну від 12.12.2019 № 520;

у день такої автоматичної реєстрації в Реєстрі наявна сума податку, на яку платник податку має право зареєструвати такі податкові накладні та/або розрахунки коригування в Реєстрі, обчислена відповідно до пункту 200¹.3 або 200¹.9 статті 200¹ Кодексу.

Таким чином, законодавцем (Порядок № 1165 [3]) **визначені чіткі умови та критерії** за якими податкові накладні/розрахунки коригування підлягають автоматичній реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Системний аналіз положень пункту 6¹ Порядку зупинення реєстрації податкових накладних [3] дає підстави зробити правовий висновок, що автоматична реєстрація податкових накладних/розрахунків коригування можлива **виключно** у разі прийняття саме Комісією регіонального рівня рішення про невідповідність платника податку Критеріям ризиковості за наслідком розгляду інформації та документів, наданих платником податку, або прийняття Комісією центрального рівня рішення про задоволення скарги та скасування рішення Комісії регіонального рівня про відповідність платника податку Критеріям ризиковості, та за умови їх відповідності критеріям, передбаченим пунктом 6¹ Порядку № 1165 [3], за яких автоматична реєстрація податкових накладних/розрахунків коригування повинна відбутись.

Наведене також узгоджується з приписами пунктів 19, 20 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних (затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 1246 від 29.12.2010) (далі – Порядок № 1246) [8], відповідно до яких, податкова накладна та/або розрахунок коригування, реєстрацію яких зупинено, реєструється у день настання однієї з таких подій:

– прийняття в установленому порядку та набрання чинності рішенням про реєстрацію податкової накладної та/або розрахунку коригування;

– набрання рішенням суду законної сили про реєстрацію податкової накладної та/або розрахунку коригування (у разі надходження до ДПС відповідного рішення);

– неприйняття та/або відсутність реєстрації в установленому порядку рішення про реєстрацію або відмову в реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування.

Внесення відомостей до Реєстру на підставі рішення суду, яке набрало законної сили, здійснюється з дотриманням вимог цього Порядку. Вимоги абзацу десятого пункту 12 цього Порядку не застосовуються до податкової накладної та/або розрахунку коригування, реєстрацію яких зупинено в установленому порядку. Датою внесення відомостей до Реєстру вважається день, зазначений в рішенні суду, або день набрання законної сили таким рішенням.

В свою чергу, відповідні норми передбачають реєстрацію податкових накладних в ЄРПН **виключно** за фактом *проходження відповідної процедури* щодо узгодження реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування, від моменту їх зупинення до прийняття відповідного рішення про їх реєстрацію, та обумовлює:

– подання платником податків відповідних пояснень та документів, передбачених Порядком прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (затверджений наказом Міністерства фінансів України № 520 від 12.12.2019 та зареєстрований в Міністерстві юстиції України 13.12.2019 за № 1245/34216) [9];

– прийняття Комісією регіонального рівня відповідного рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування; або,

– прийняття Комісією центрального рівня рішення про задоволення скарги платника податків в межах процедури адміністративного оскарження та скасування рішення Комісії регіонального рівня про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН;

– прийняття судом рішення про задоволення позову платника податків в межах процедури судового оскарження та скасування рішення Комісії регіонального рівня про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН.

Таким чином, на нашу думку, положення пункту 6¹ Порядку зупинення реєстрації податкових накладних [3] передбачають можливість автоматичної реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування **виключно** та **лише** у разі **прийняття** Комісією регіонального рівня рішення про невідповідність платника податку Критеріям ризиковості за наслідком розгляду інформації та документів, наданих платником податку, або прийняття Комісією центрального рівня рішення про задоволення скарги та скасування рішення Комісії регіонального рівня про відповідність платника податку Критеріям ризиковості, та за умови їх відповідності визначеним критеріям, за яких автоматична реєстрація податкових накладних/розрахунків коригування повинна відбутись.

При цьому, потрібно зазначити, що положеннями пункту 6¹ Порядку зупинення реєстрації податкових накладних [3] **не передбачено** автоматичної реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування на підставі рішення суду.

3.2. За умовою абзаців 11 та 23 пункту 6 Порядку зупинення реєстрації податкових накладних [3], Комісією регіонального рівня розглядається питання виключення платника податку з переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку, у разі виявлення обставин та/або отримання інформації, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, та/або отримання інформації та копій відповідних документів від платника податку, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку.

За результатами розгляду інформації та копій документів комісією регіонального рівня приймається рішення про відповідність/невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, яке платник податку отримує в електронному кабінеті у день його прийняття (додаток 4).

В свою чергу, абзацом 26 пункту 6 Порядку зупинення реєстрації податкових накладних [3] передбачено, що у разі прийняття комісією регіонального рівня рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку за результатами розгляду інформації та копій документів, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, **попереднє рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку втрачає чинність**.

Тобто, Комісія регіонального рівня за наслідками розгляду питання про виключення суб'єкта господарювання з переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку, з урахуванням поданих таким суб'єктом господарювання пояснень та документів, може визнати їх недостатніми та прийняти нове рішення про відповідність платника критеріям ризиковості. У такому разі **попередні рішення** про відповідність критеріям ризиковості платника податку **втрачає чинність**.

При цьому, платник податків, за фактом отримання нового рішення про відповідність критеріям ризиковості, **не позбавлений** можливості:

- повторно звернутись до Комісії регіонального рівня з поясненнями та документами для його перегляду та прийняття рішення про невідповідність критеріям ризиковості;
- або до адміністративного суду з позовною заявою про скасування такого рішення.

Разом з цим, відповідні положення Порядку зупинення реєстрації податкової накладної [3], з урахуванням системного аналізу порядку їх застосування, **не враховуються** судами першої та апеляційної інстанції, оскільки за результатами розгляду відповідних справ [4] [6] [10] [11] **визначаються неправомірними попередні** рішення про відповідність платника податків критеріям ризиковості, **які на момент відкриття провадження у справі або під час судового розгляду втратили чинність**.

Так, за позицією апеляційного суду (постанова від 02.10.2024 у справі № 160/7437/24 [11]), враховуючи, що за наслідками розгляду поданих позивачем інформації та документів, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, комісією регіонального рівня приймалися рішення про відповідність Позивача критеріям ризиковості платника податку, суд доходить до висновку, що попередні рішення про відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості платника податку, хоча й **не є актуальними, проте у разі скасування останнього рішення наявність попередніх рішень не призведе** до відновлення порушеного права позивача.

При цьому, із рішення суду не зрозуміло (відсутнє належне правове обґрунтування), яким чином неіснуючі рішення впливають або можуть вплинути на поточні права суб'єкта господарювання, чи за яких обставин існування цих рішень в минулому не призводять до відновлення порушеного права платника податків за наслідками скасування поточного

(діючого) рішення про відповідність критеріям ризиковості.

В свою чергу, на наш погляд, будь-яке попереднє рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку **є неактуальним**, оскільки автоматично втрачає чинність після прийняття кожного нового рішення, та відповідно **не створює** для суб'єкта господарювання будь-яких правових наслідків, а тим більше **не передбачає** в подальшому можливість його (попереднього рішення) відновлення за фактом перегляду Комісією наступного рішення про відповідність критеріям ризиковості, в тому числі у разі скасування поточного (діючого) рішення в адміністративного або судовому порядку.

Доречно звернути увагу, що з окреслених вище питань хотілось би почути правову позицію Верховного Суду, оскільки остання відсутня на даний час у подібних правовідносинах. Разом з цим, у наведених справах Верховним Судом відповідними ухвалами або одразу відмовлено у відкритті касаційного провадження [12, 13] (справи №160/7437/24 та № 160/24378/24), або спочатку касаційні скарги Контролюючого органу з посиланням на недостатність їх обґрунтованості повертались [14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22] (справа №160/1248/24), а в подальшому у цій справі вже взагалі відмовлено у відкритті касаційного провадження [23, 24].

Висновки. Враховуючи вищенаведене можна констатувати:

1. Особливістю нормативно-правового регулювання податкових правовідносин в Україні була і досі є недосконалість положень відповідних законодавчих актів, які створюють умови для їх неоднозначного тлумачення (правова колізія), та призводять до порушення збалансованості публічних та приватних інтересів, в тому числі в ході вирішення податкових спорів під час здійснення адміністративного судочинства. Разом з цим, завдання останнього покликане забезпечити правильність застосування тих чи інших норм чинного законодавства під час розгляду податкових спорів, а також унеможливити спотворення їх дійсного правового змісту за для надання переваги будь-якому з учасників судового процесу.

2. Застосування (трактування) адміністративними судами (першої та апеляційної інстанції) положень податкового законодавства здійснюється без врахування їх дійсного правового змісту стосовно тих правовідносин, які вони покликані врегульовувати. Наведене обумовлюється своєрідним трактуванням представниками Фемі-

ди положень податкового законодавства в межах розгляду податкових спорів, пов'язаних із оскарженням рішень Комісій регіонального рівня про відповідність платників податків критеріям ризиковості платника податку та, відповідно упередженим застосуванням певних правових норм для визначення наслідків визнання протиправними таких рішень контролюючих органів, зокрема щодо автоматичної реєстрації податкових накладних, зупинення реєстрації яких відбулось у період дії рішення про ризиковість.

3. Системний аналіз положень пункту 6¹ Порядку зупинення реєстрації податкових накладних дає підстави дійти висновку, що можливість автоматичної реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування передбачена виключно за наслідком прийняття Комісією регіонального рівня рішення про невідповідність платника податку Критеріям ризиковості за результатами розгляду інформації та документів, наданих платником податку, або прийняття Комісією центрального рівня рішення про задоволення скарги та скасування рішення Комісії регіонального рівня про відповідність платника податку Критеріям ризиковості, та за умови їх відповідності визначеним критеріям, за яких автоматична реєстрація податкових накладних/розрахунків коригування повинна відбутись.

4. Позиція судових інстанцій стосовно визнання протиправними попередніх рішень про

відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості платника податку, які втратили чинність (скасовані) на момент відкриття провадження по справі або в ході розгляду відповідної справи, про те, що такі рішення хоча й не є актуальними, однак, у разі скасування останнього рішення про ризиковість наявність попередніх рішень не призведе до відновлення порушеного права позивача, є відверто незрозумілою. Зазначене також підтверджується відсутністю належного правового (законодавчого) обґрунтування, зокрема, яким чином неіснуючі рішення впливають або можуть вплинути на поточні права суб'єкта господарювання, чи за яких обставин існування цих рішень в минулому не призводить до відновлення порушеного права платника податків за наслідками скасування поточного (діючого) рішення про відповідність критеріям ризиковості.

5. Відсутність правової позиції Верховного Суду з окреслених вище проблемних питань застосування судами першої та апеляційної інстанції положень податкового законодавства не сприяє правовій визначеності та призводить до порушення збалансованості публічних та приватних інтересів у податкових правовідносинах, в тому числі порядку їх виникнення та умови і наслідки припинення, чим спотворює їх дійсну сутність.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. №2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
3. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/ розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>.
4. Рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 24.05.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/119398882>.
5. Рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 09.10.2024 р. у справі № 160/24378/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/122191427>.
6. Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 15.08.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/121057666>.
7. Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 19.12.2024 р. у справі № 160/24378/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/124026534>.
8. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF#Text>.
9. Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2010 р. № 1246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text>.
10. Рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 31.05.2024 р. у справі № 160/7437/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/119495699>.
11. Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 02.10.2024 р. у справі № 160/7437/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/122037343>.
12. Ухвала Верховного Суду від 26.10.2024 р. у справі № 160/7437/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/122669560>.

13. Ухвала Верховного Суду від 13.01.2025 р. у справі № 160/24378/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/124408600>.
14. Ухвала Верховного Суду від 09.09.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/121481235>.
15. Ухвала Верховного Суду від 16.09.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/121641330>.
16. Ухвала Верховного Суду від 20.09.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/121759520>.
17. Ухвала Верховного Суду від 21.10.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/122449225>.
18. Ухвала Верховного Суду від 22.10.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/122484898>.
19. Ухвала Верховного Суду від 08.11.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/123059464>.
20. Ухвала Верховного Суду від 08.11.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/123059488>.
21. Ухвала Верховного Суду від 12.12.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/123733657>.
22. Ухвала Верховного Суду від 12.12.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/123733665>.
23. Ухвала Верховного Суду від 26.12.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/1240847447>.
24. Ухвала Верховного Суду від 26.12.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/124084834>.

Логвин А.В. ПРОВОДА КОЛІЗІЯ: СУДОВА ПРАКТИКА ТА ПОДАТКОВЕ ЗАКОНОДАВСТВО

Стаття присвячена проблемним питанням, які пов'язані з розглядом адміністративними судами податкових спорів, предметом яких є правомірність віднесення суб'єктів господарювання до переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку, та обґрунтованості висновків, зроблених за наслідками судового розгляду. В статті досліджується об'єктивність застосування судами окремих положень податкового законодавства, якими врегульовані відповідні податкові правовідносини, стосовно встановлення наслідків скасування в межах судового розгляду рішень Комісії регіонального рівня про відповідність платника критеріям ризиковості. Наведене зокрема стосується можливості визнання протиправними та скасування рішень про відповідність критеріям ризиковості, які втратили чинність на момент відкриття провадження у справі або під час її розгляду, та можливості автоматичної реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування за результатами прийняття відповідного судового рішення про виключення платника податку з переліку ризикових, з огляду на діючі законодавчі норми. Робота виконана на підставі загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання. На даний час дослідження з цього питання не проводились. У статті розкрито, що певною мірою суб'єктивне (упереджене) трактування адміністративними судами відповідних положень податкового законодавства спотворює їх дійсне значення, чим порушується збалансованість публічних та приватних інтересів. В свою чергу, положення законодавства, які визначають сутність певних податкових правовідносин, правосуб'єктність та дієздатність платників податків, компетенцію та повноваження контролюючих органів, встановлюють відповідний порядок виникнення та умови припинення цих правовідносин, в тому числі щодо настання обумовлених їх припиненням наслідків. В ході проведеного аналізу деяких судових справ з'ясовано, що в межах розгляду означеної категорії податкових спорів адміністративними судами (першої та апеляційної інстанції) застосування (трактування) положень податкового законодавства здійснюється без врахування їх дійсного правового змісту стосовно тих правовідносин, які вони покликанні врегульовувати. Разом з цим, з огляду на положення чинного законодавства, доведено необґрунтованість висновків адміністративних судів про визнання протиправними рішень Комісії регіонального рівня, які втратили чинність (скасовані) на момент відкриття провадження по справі або в ході розгляду відповідної справи. Вказане дозволило визначити проблемні питання правового характеру, які призводять до порушення збалансованості правової системи, публічних та приватних інтересів, шляхи їх вирішення та зробити науково обґрунтовані висновки з окресленої проблематики.

Ключові слова: адміністративне судочинство, податкові спори, автоматичний моніторинг, автоматична реєстрація податкових накладних/розрахунків коригування, відповідність/невідповідність платника Критеріям ризиковості платника податку, Єдиний реєстр податкових накладних (ЄРПН).

Lohvyn A.V. CONFLICT OF LAW: JUDICIAL PRACTICE AND TAX LAW

The article is devoted to problematic issues related to the consideration by administrative courts of tax disputes, the subject of which is the legality of including business entities in the list of payers who meet the criteria for the riskiness of the taxpayer, and the validity of the conclusions drawn as a result of the judicial review. The article

examines the objectivity of the application by courts of certain provisions of tax legislation that regulate the relevant tax legal relations in relation to establishing the consequences of the cancellation within the framework of the judicial review of decisions of the Commission of the regional level on the compliance of the payer with the riskiness criteria. The above, in particular, concerns the possibility of recognizing as unlawful and canceling decisions on compliance with the riskiness criteria that have lost their validity at the time of the opening of proceedings in the case or during its consideration, and the possibility of automatic registration of tax invoices/adjustment calculations based on the results of the adoption of the relevant court decision on the exclusion of the taxpayer from the list of risky ones, taking into account the current legislative norms. The work was carried out on the basis of general scientific and special methods of scientific knowledge. At present, no studies have been conducted on this issue. The article reveals that to a certain extent, the subjective (biased) interpretation of the relevant provisions of tax legislation by administrative courts distorts their real meaning, which disrupts the balance of public and private interests. In turn, the provisions of the legislation that determine the essence of certain tax legal relations, the legal personality and legal capacity of taxpayers, the competence and powers of regulatory authorities, establish the appropriate procedure for the emergence and conditions for the termination of these legal relations, including the occurrence of consequences due to their termination. In the course of the analysis of some court cases, it was found that within the framework of the consideration of the specified category of tax disputes by administrative courts (of first and appellate instance), the application (interpretation) of the provisions of tax legislation is carried out without taking into account their real legal content in relation to the legal relations that they are called upon to regulate. At the same time, taking into account the provisions of the current legislation, the unfoundedness of the conclusions of administrative courts on the recognition of the decisions of the Commission of the regional level as unlawful, which lost their validity (cancelled) at the time of the opening of proceedings in the case or during the consideration of the relevant case, has been proven. This has allowed us to identify problematic issues of a legal nature that lead to a violation of the balance of the legal system, public and private interests, ways to resolve them, and to draw scientifically substantiated conclusions on the outlined issues.

Key words: administrative proceedings, tax disputes, automatic monitoring, automatic registration of tax invoices/adjustment calculations, compliance/non-compliance of the payer with the Taxpayer Risk Criteria, Unified Register of Tax Invoices (URT).

Дата надходження статті: 02.09.2025

Дата прийняття статті: 03.10.2025

Опубліковано: 04.12.2025