

Регуляторні аспекти реєстрації податкових накладних з податку на додану вартість: проблеми, ризики, перспективи

Актуальність дослідження зумовлена зростанням фіскального значення ПДВ для бюджету України на тлі складного та динамічного регуляторного середовища, що супроводжується численними проблемами під час реєстрації податкових накладних, включаючи блокування, правову невизначеність і високі адміністративні витрати для бізнесу. Метою дослідження є аналіз проблем функціонування автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних і розрахунків коригування критеріям ризику, а також обґрунтування напрямів удосконалення системи їх реєстрації та розблокування з метою підвищення ефективності, прозорості та якості взаємодії між державою і платниками податків. Дослідження виконано з використанням системного підходу для комплексного аналізу регуляторного середовища, що визначає правила реєстрації податкових накладних, а також взаємозв'язків між фіскальними цілями, правами платників податків і технологічними інструментами моніторингу та логіко-аналітичного методу для виявлення внутрішніх суперечностей у регуляторних підходах, оцінки впливу на платників ПДВ. У статті розкрито питання формування податкового кредиту та податкових зобов'язань платниками ПДВ у системі електронного адміністрування ПДВ, розроблено алгоритм автоматичного моніторингу під час реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування до них у Єдиному реєстрі податкових накладних. Процес моніторингу відповідності податкових накладних і розрахунків коригування критеріям ризику запропоновано умовно поділити на три етапи, кожний із яких охарактеризовано з точки зору процедур перевірки наявності ознак безумовної реєстрації, відповідності критеріям ризиковості платника ПДВ та критеріям ризиковості здійснених операцій. Надані пропозиції щодо удосконалення переліку документів для розблокування податкових накладних.

Ключові слова: податок на додану вартість; податкова накладна; розрахунок коригування; моніторинг; блокування податкової накладної; ознака безумовної реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування; критерії ризиковості платників ПДВ; показники позитивної податкової історії платника ПДВ; критерії ризиковості здійснення операцій.

Актуальність теми. Система реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі є ключовим елементом адміністрування податку на додану вартість в Україні. Саме через механізм їх реєстрації держава реалізує контроль за обігом товарів і послуг, запобігає податковим зловживанням та забезпечує прозорість формування податкового кредиту.

У 2025 р. Державна податкова служба України (далі – ДПСУ) продемонструвала позитивну динаміку надходжень із ПДВ. Так, за січень–травень цього року надходження перевищили планові показники Міністерства фінансів на 9,5 %, а загалом, після врахування бюджетного відшкодування, до державного бюджету надійшло 134,4 млрд грн ПДВ, що на 11,7 млрд грн більше від плану [1]. Ці цифри свідчать про зростання фіскальної ефективності, однак водночас актуалізують потребу в удосконаленні регуляторного супроводу ПДВ, оскільки саме процедура відшкодування супроводжується численними проблемами та ризиками – зокрема, блокуванням податкових накладних, затримками із поновленням податкового кредиту та високими адміністративними витратами для бізнесу. Крім того, регуляторне середовище, яке визначає порядок реєстрації податкових накладних, залишається складним і динамічним. Це зумовлює виникнення низки проблем як для платників податків, так і для контролюючих органів, зокрема:

- непередбачуваність критеріїв ризиковості платника;
- часті випадки блокування податкових накладних без належного обґрунтування;
- правова невизначеність щодо поновлення права на податковий кредит;
- неоднозначне тлумачення норм податкового законодавства.

Перелічені чинники створюють регуляторну напругу у сфері податкових відносин, знижують рівень довіри до податкової системи і збільшують адміністративні витрати бізнесу. Водночас триває процес цифровізації, що створює потенціал для підвищення ефективності та прозорості реєстрації податкових накладних.

У цьому контексті дослідження регуляторних аспектів реєстрації податкових накладних із виявленням основних недоліків, оцінкою ризиків і формуванням напрямів удосконалення набуває особливої значущості та своєчасності для подальшої гармонізації податкового адміністрування в Україні.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання податкової безпеки, ефективної дії регуляторних аспектів адміністрування податку на додану вартість (далі – ПДВ), зокрема реєстрації податкових накладних досліджують провідні вітчизняні науковці та практичні експерти. Лебедзевич Я.В. охарактеризувала критерії ризиковості в податковій системі та виявила загальні методи їх нейтралізації, наголошуючи на ефективності податкового адміністрування в інтересах усіх суб'єктів податкових відносин [2, с. 197]. Такий оптимістичний висновок суперечить суттєвим проблемам у питаннях адміністрування ПДВ, які потребують наукового осмислення та практичного вирішення.

Малецька О., Гнатишин Л., Прокопишин О. визначаючи вплив диджиталізації на оподаткування, також підкреслювали виключно оптимізаційні ефекти на систему обліку платників податків [3]. Лагодієнко Н., Пожидаєва М., Крилов Д. висвітлили можливості та ризики цифровізації податкової системи в Україні, що повною мірою належить до автоматизації блокування податкових накладних та податкових розрахунків [4]. Науковцями встановлено, що цифрові інструменти покращують мобілізацію податкових надходжень, але одночасно обмежуються слабкою технічною готовністю інфраструктури та регуляторною невизначеністю. Так І.Булавко та Л.Чижевська, підкреслюючи ефективність зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування як превентивного заходу попередження шахрайських схем щодо ухилення сплати ПДВ, визначають потребу в широкому вдосконаленні та реформації адміністрування у такий спосіб [5, с. 16]. Серед запропонованих науковцями реформ, на нашу думку, найбільш дискусійною є ідея відмови від автоматизованого блокування податкових накладних / розрахунків коригування і перехід до ручного режиму з подальшим аналізом, коли автоматизована система використовується лише для здійснення вибірки ризикових податкових накладних / розрахунків коригування [5, с. 17]. Такий підхід значно знижує оперативність реагування на ризикові операції, підвищує суб'єктивність рішень ДПСУ і створює загрозу корупційних зловживань з боку посадових осіб податкових органів.

Кузнєцов О. детально охарактеризував ситуації блокування податкових накладних, виділяючи негативні наслідки для бізнесу в разі їх блокування, запропонувавши практичні виходи із ситуації, в тому числі превентивні способи вирішення проблеми [6]. Корисними в практичній площині удосконалення адміністрування ПДВ є пропозиції – інструкції дій платника у випадку блокування податкової накладної і подання пакета пояснень, що дає змогу успішно розблокувати їх протягом 365 днів [7], визначення технічного характеру найбільш поширеного критерію блокування в частині перевищення залишків товарів [8]; недостатності та юридичної невизначеності вимог до пакета документів для розблокування [9].

Попри значну кількість публікацій, що висвітлюють проблематику адміністрування ПДВ як на макрорівні, так і в практичному вимірі, недостатньо дослідженим залишається аспект виявлення ключових проблем і ризиків функціонування автоматизованої системи моніторингу на всіх етапах реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування.

Метою статті є аналіз проблем функціонування автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних і розрахунків коригування критеріям ризику, а також обґрунтування напрямів удосконалення системи їх реєстрації та розблокування з метою підвищення ефективності, прозорості та якості взаємодії між державою і платниками податків.

Викладення основного матеріалу дослідження. Починаючи з 1 січня 2015 р. в Україні запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ [10]. Вона передбачає ведення Єдиного електронного реєстру податкових накладних, відкриття електронних рахунків для платників у спеціалізованій системі, а також обов'язкове подання податкових декларацій і податкових накладних виключно в електронному форматі. Крім того, було впроваджено електронну систему управління ризиками при адмініструванні ПДВ, яка автоматично зупиняє реєстрацію податкових накладних, що відповідають ознакам ризиковості.

Відповідно до вимог Податкового кодексу України (далі – ПКУ) всі платники ПДВ при продажу товарів, робіт послуг покупцям складають податкові накладні на суму продажу разом із податком на додану вартість в електронній формі та обов'язково реєструють у Єдиному реєстрі податкових накладних через електронний кабінет або за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення, наприклад, «М.Е.Дос», «Бухгалтерія онлайн» від Приватбанку, Арт-звіт плюс, iFin, Соната.

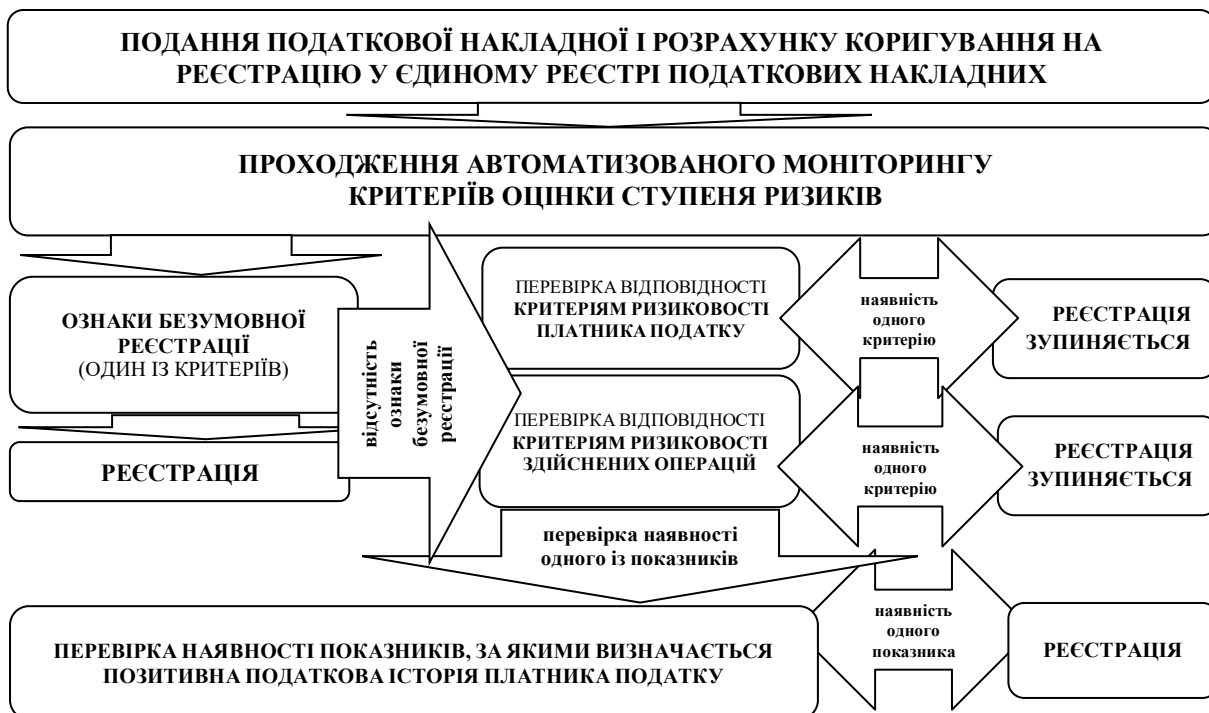
Якщо податкова накладна зареєстрована, але відбувалися зміни у обсягах продажу, наприклад, повернення продукції або зміна ціни, до податкової накладної складаються у електронній формі розрахунки коригування, які обов'язково реєструються у Єдиному реєстрі податкових накладних. Ці розрахунки коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних реєструють як постачальники, так і покупці, у залежності від видів операцій.

Податкові накладні та розрахунки коригування, складені з 1 по 15 число поточного місяця, підлягають обов'язковій реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних не пізніше 5 числа наступного місяця. Податкові накладні та розрахунки коригування, складені з 16 по останнє число місяця, мають бути зареєстровані в Реєстрі не пізніше 18 числа (включно) наступного місяця [10].

Якщо продавець товарів (послуг) не зареєстрував податкові накладні, то покупець платник ПДВ немає підстав для відображення податкового кредиту з такої операції. Якщо й протягом 365 календарних днів податкова накладна не буде зареєстрована, установа – покупець втратить право на податковий кредит. За невчасну реєстрацію податкових накладних чи розрахунків коригування установа – платник ПДВ передбачені штраф, розмір якого залежить від суми ПДВ та періоду прострочення реєстрації. Відлік цього періоду починається з дня, наступного за граничним днем, коли здійснюється реєстрація податкових накладних і розрахунків коригування за ПКУ, до дня фактичної реєстрації цих документів.

У разі прострочення реєстрації податкових накладних покупець має право відобразити податковий кредит лише в тому податковому періоді, в якому фактично була здійснена реєстрація. Згідно з чинним законодавством, платники ПДВ можуть включити податкові накладні до складу податкового кредиту протягом 365 календарних днів із дати їх складання. Таким чином, у випадку, якщо судове оскарження блокування податкових накладних триває понад рік, покупці повністю втрачають право на податковий кредит за такими операціями.

Під час реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування до них у Єдиному реєстрі податкових накладних відповідно до вимог Постанови Кабінету Міністрів України № 1165 від 11 грудня 2019 р. «Порядок зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» (далі – Постанова № 1165) здійснюється проходження автоматизованого моніторингу критерієм оцінки ризиків, за результатами якого податкові накладні або реєструються у реєстрі або реєстрація зупиняється до пред'явлення пояснення та копії документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних комісією регіонального рівня [11]. Нами складено алгоритм автоматичного моніторингу під час реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування до них у Єдиному реєстрі податкових накладних, який представлено на рисунку 1.



Джерело: розроблено авторами на підставі [11]

Рис. 1. Алгоритм автоматичного моніторингу під час реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних

Кожна податкова накладна або розрахунок коригування, яка відправляється на реєстрацію до Єдиного реєстру податкових накладних, проходить перевірку у системі моніторингу критеріїв оцінки ризиків. У межах даного дослідження для аналітичної зручності процес моніторингу відповідності податкових накладних і розрахунків коригування критеріям ризику умовно поділено на три етапи:

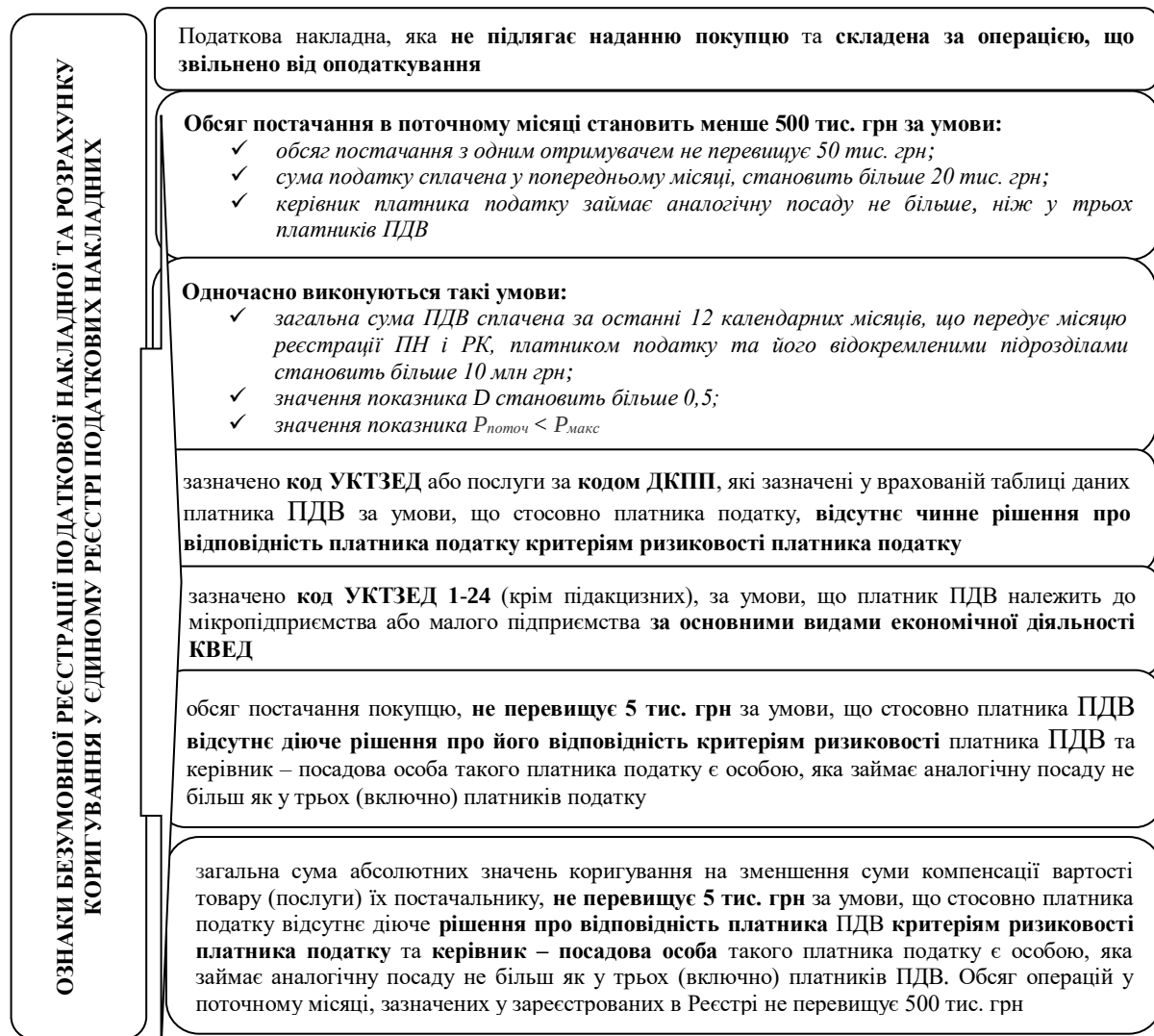
- **перший етап** – перевірка наявності ознак безумовної реєстрації; у разі встановлення хоча б однієї з таких ознак реєстрація здійснюється автоматично;
- **другий етап** – перевірка на відповідність критеріям ризиковості платника ПДВ; якщо виявлено хоча б один із таких критеріїв, реєстрація зупиняється;
- **третій етап** – перевірка на відповідність критеріям ризиковості здійснених операцій; при цьому можливі два варіанти: якщо виявлено хоча б один із показників позитивної податкової історії платника, реєстрація здійснюється; у разі їх відсутності – зупиняється.

Запровадження автоматизованих механізмів для виявлення підозрілих операцій з наступним блокуванням податкових накладних держава, на думку багатьох експертів-практиків, створила штучні умови для тиску на бізнес [6]. Тому нами проведений аналіз механізму моніторингу за етапами його виконання, що допоможе виявити складнощі у його реалізації та слабкі місця для усунення проблем.

На першому етапі моніторингу для оцінки ознак і показників, що впливають на реєстрацію податкових накладних використовуються ознаки безумовної реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування до них, що схематично представлено на рисунку 2.

Наступна ознака безумовної реєстрації об'єднує значення трьох показників, а саме: значення показника D , значення показника $P_{\text{поточ}}$ та значення показника $P_{\text{макс}}$, кожний з яких розраховується за формулою, що схематично представлено на рисунку 3.

Зазначимо, що ці показники розраховуються по кожному платнику ПДВ і відображаються в його електронному кабінеті. До ознак безумовної реєстрації також є ознака, яка передбачає види економічної діяльності КВЕД мікропідприємств та малих підприємств, перелік яких представлено на рисунку 4.



Джерело: розроблено авторами на підставі [11]

Рис. 2. Перелік ознак безумовної реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування

$D = S / T$	S – загальна сума сплачених за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю реєстрації, сум єдиного соціального внеску та податків і зборів; T – загальна сума постачання товарів (робіт, послуг) на митній території України за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю реєстрації
$P_{\text{поточ}}$	сума ПДВ , зазначена платником податку в ПН/ПК, які зареєстровані в Реєстрі у поточному календарному місяці, з урахуванням прийнятої для реєстрації у Реєстрі податкової накладної / розрахунку коригування
$P_{\text{макс}} = P_{\text{найб}} \times 1,4$	P_{найб} – найбільша місячна сума ПДВ, зазначена платником податку у податкових накладних (розрахунках коригування), зареєстрованих в Реєстрі за операціями останніх 12 звітних (податкових) періодів, які передують місяцю, в якому податкову накладну (розрахунок коригування) прийнято для реєстрації в Реєстрі, та за які настав граничний строк подання декларації з ПДВ

Джерело: розроблено авторами на підставі [11]

Рис. 3. Формули розрахунку значень показників D , $P_{\text{поточ}}$ та $P_{\text{макс}}$.

ПЛАТНИКИ ПДВ, ЩО НАЛЕЖАТЬ ДО МІКРОПІДПРИЄМСТВА АБО МАЛОГО ПІДПРИЄМСТВА ЗА ОСНОВНИМИ ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КВЕД

виросування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур (01.11); вирощування овочів і баштанових культур, коренеплодів і бульбоплодів (01.13); вирощування рису (01.12); вирощування зерняткових і кісточкових фруктів (01.24); вирощування ягід, горіхів та інших фруктів (01.25); відтворення рослин (01.30); возведення великої рогатої худоби молочних порід (01.41); Розведення іншої великої худоби та буйволів (01.42); розведення овець і кіз (01.45); розведення свиней (01.46); розведення свійської птиці (01.47); морське рибальство (03.11); прісноводне рибальство (03.12); морське рибицтво (аквакультура) (03.21); прісноводне рибицтво (аквакультура) (03.22); виробництво м'яса (10.11); виробництва свійської птиці (10.12); виробництво м'ясних продуктів (10.13); перероблення та консервування риби, ракоподібних і молюсків (10.20); виробництво фруктових і овочевих соків (10.32); виробництво олії та тваринних жирів (10.41); виробництво маргарину і подібних харчових жирів (10.42); перероблення молока, виробництво масла та сиру (10.51); виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості (10.61); виробництво хліба та хлібобулочних виробів, виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання (10.71); виробництво сухарів і сухого печива, виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання (10.72); виробництво макаронних виробів і подібних борошняних виробів (10.73); виробництво цукру (10.81); виробництво какао, шоколаду та цукрових кондитерських виробів (10.82); виробництво чаю та кави (10.83); виробництво прянощів і приправ (10.84); виробництво готової їжі та страв (10.85); виробництво дитячого харчування та дієтичних харчових продуктів (10.86); виробництво інших харчових продуктів, не віднесених до інших угруповань (10.89); виробництво готових кормів для тварин, що утримуються на фермах (10.91); виробництво безалкогольних напоїв, виробництво мінеральних вод та інших вод, розлитих у пляшки (11.07)

Джерело: розроблено авторами на підставі [11]

Рис. 4. Перелік основних видів економічної діяльності КВЕД мікропідприємств та малих підприємств як ознака безумовної реєстрації

Зауважимо, що ця ознака безумовної реєстрації застосовується тільки протягом періоду дії воєнного стану. Наприкінці 2024 р. було запроваджено безумовні ознаки реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування за операціями, що здійснюються в режимі експортного забезпечення відповідно до вимог статті 19-2 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», зокрема щодо експорту окремих видів товарів у період дії воєнного стану [12]:

1. Для платників ПДВ, які мають не менше 500 га сільгоспземель безумовна реєстрація можлива, якщо: підприємство володіє або орендує 500+ га земель с/г призначення; зареєстроване платником ПДВ понад 1 рік; подає ПДВ звітність вчасно останні 12 місяців; не визнане ризиковим платником; не перебуває в зоні бойових дій чи на окупованій території; не в стані банкрутства чи ліквідації; не має податкового боргу понад мінімальну зарплату; обсяг експорту не перевищує встановленого ліміту (розраховується за формулою $\Sigma \text{експ}1$, що враховує обсяги власного виробництва, експорт, придбання, ризикові операції та курсові коефіцієнти);

2. Для платників ПДВ із земельним банком менше 500 га безумовна реєстрація можлива, якщо: також дотримано всіх загальних вимог (як у пункті 1); середня зарплата працівників відповідає подвійному мінімальному рівню; працюють не менше трьох найманих працівників; обсяг експорту не перевищує інший розрахунковий ліміт ($\Sigma \text{експ}2$, який базується на експорті попереднього року, придбаннях, курсовому коефіцієнті, ризиках тощо).

Другим етапом виконання моніторингу відповідності податкової накладної / розрахунку коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, є оцінка критеріїв ризиковості платника ПДВ, які схематично подано на рисунку 5. До основних критеріїв ризиковості платника ПДВ включена наявність того, що реєстрація такого платника відбувалася з порушенням діючого законодавства, або перереєстрація в подальшому відбувалася на осіб, які не існують, або господарська діяльність проводилася без згоди засновників підприємства, відсутні поточні рахунки у банках. Ці критерії дійсно характеризують ризиковість платників ПДВ, тому що вони ставлять під сумнів ведення ними господарської діяльності. Щодо критеріїв ризиковості платника ПДВ, пов'язаних із неподанням податкової та фінансової звітності, варто зазначити, що вони не можуть однозначно свідчити про ризиковість платника, оскільки таке неподання може бути зумовлене об'єктивними причинами.

Разом із тим, критерій, що стосується наявності інформації про здійснення ризикових господарських операцій, на нашу думку, порушує принцип податкової справедливості, оскільки на законодавчому рівні відсутній чіткий порядок отримання такої інформації та механізм її документального підтвердження.

Наказом Державної податкової служби України від 11 січня 2023 р. № 17 «Про затвердження довідника кодів податкової інформації» визначено види податкової інформації, що можуть бути підставою для оцінки відповідності платника ПДВ критеріям ризиковості [13]. Ці відомості схематично згруповано на рисунку 6.

Ознаки ризиковості платника податку на додану вартість	Платник, зареєстрований на підставі недійсних або підроблених документів
	Платник, зареєстрований фізичними особами з подальшою передачею у володіння неіснуючим, померлим, безвісти зниклим особам
	Платник, зареєстрований фізичними особами , які не мали наміру проводити фінансово-господарської діяльності
	Платник, зареєстрований та ним впроваджено фінансову господарську діяльність без відома та згоди засновників, керівників
	Платник не має відкритих рахунків у банківських установах, крім рахунків Казначейства
	Платникам не подано до контролюючого органу податкової декларації з податку на додану вартість за два останні звітних періоди
	Платником податку на прибуток не подано контролюючому органу фінансової звітності за останній звітний період
	У контролюючого органу наявна інформація про здійснені ризиковані господарські операції

Рис. 5. Перелік критеріїв ризиковості платника ПДВ [11]

ПОХОДЖЕННЯ ТОВАРІВ ТА ОПЕРАЦІЇ З ТОВАРАМИ:

- ✓ постачання або придбання товарів без простежуваного походження, якщо продавець / покупець не є виробником (п. 01, п. 02, п. 19);
- ✓ постачання товарів, відмінних від придбаних, за відсутності необхідних ресурсів (п. 04, п. 05);
- ✓ операції в межах штучного ланцюга постачань між пов'язаними або ризиковими суб'єктами (п. 06)

НЕДОСТАТНІСТЬ РЕСУРСІВ ДЛЯ ЗДІЙСНЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ:

- ✓ відсутність матеріальних ресурсів, обладнання, транспортних/орендних послуг, трудових ресурсів або ліцензій (п. 03, п. 07, п. 09);
- ✓ наявність фіктивних залишків при відсутності складських площ або умов зберігання (п. 11, п. 15)

ОЗНАКИ ФІКТИВНОЇ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ:

- ✓ відсутність відображення реальних доходів у звітності, зокрема в частині виплат самозайнятим особам (п. 10, п. 18);
- ✓ формування податкового кредиту (Σнакл) через операції, не пов'язані з господарською діяльністю або з нереальними обсягами (п. 14, п. 17)

ПОРУШЕННЯ ТРУДОВОЇ АБО ОБЛІКОВОЇ ДИСЦИПЛІНИ:

- ✓ керівник (посадова особа) одночасно керує більш ніж п'ятьма підприємствами (п. 16);
- ✓ відсутність достатньої кількості найманих працівників або сплати ЄСВ (п. 07)

СІЛЬСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО: продаж сільгосппродукції без підтвердження факту вирощування – відсутність сплати земподатку, насіння, добрив тощо (п.08)

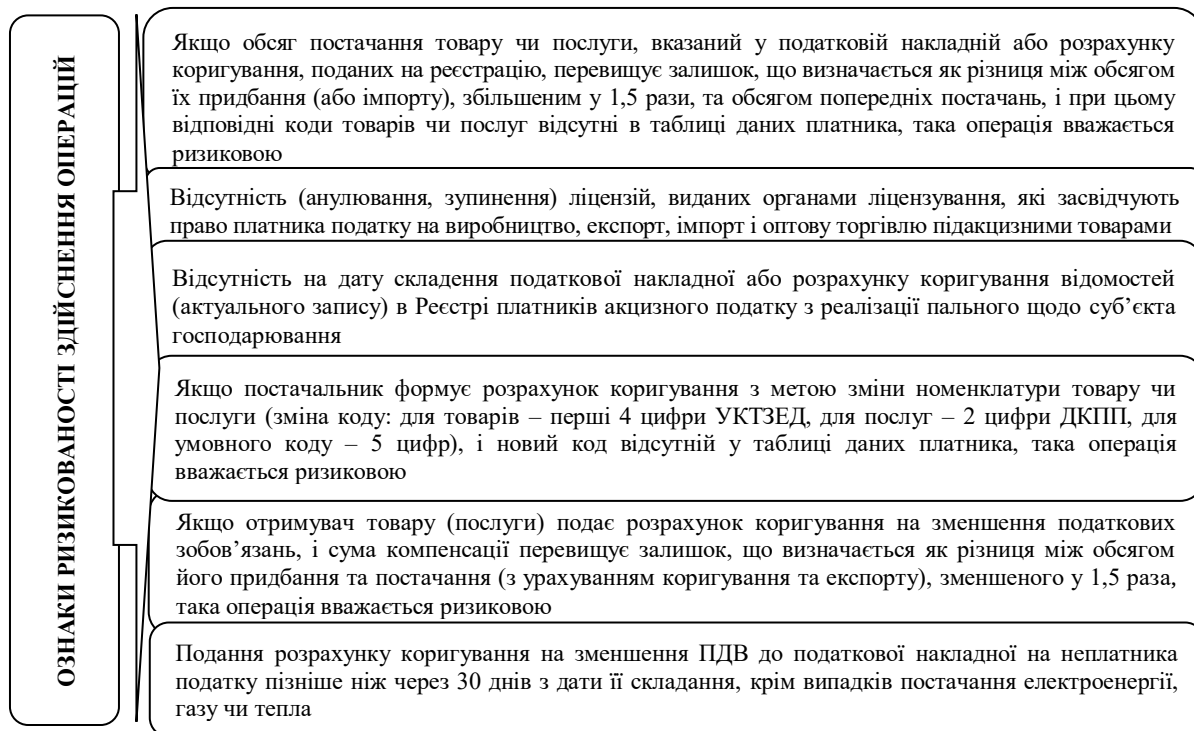
ВЗАЄМОДІЯ З РИЗИКОВИМИ КОНТРАГЕНТАМИ: постачання / придбання у платників, які вже визнані ризиковими на момент операції (п.12, п.13)

ІНШІ ОЗНАКИ РИЗИКОВості: відсутність за податковою адресою (неможливість перевірки) (п. 20)

Джерело: розроблено авторами на підставі [13]

Рис. 6. Податкова інформація, яка є підставою для критеріїв ризиковості платника ПДВ

На третьому етапі автоматизованого моніторингу податкової накладної/розрахунку коригування проводиться перевірка критеріїв ризиковості здійснених операцій, перелік яких схематично представлено на рисунку 7.



Джерело: розроблено авторами на підставі [11]

Рис. 7. Перелік критеріїв ризиковості здійснення операцій

Критерій ризиковості здійснення операцій у частині перевищення обсягу постачання над залишками придбаного товару (послуги), з одного боку, запобігає фіктивному формуванню податкового кредиту, стимулює бізнес вести облік обігу товарів у межах ланцюга постачання, дозволяє виявляти «скрутки» – коли код УКТ ЗЕД вхідного податкового кредиту суттєво відрізняється від вихідного (тобто безтоварні операції). З іншого боку, він створює проблеми для виробників із технологічними перетвореннями, може обмежувати діяльність новостворених платників, які ще не накопичили «історії придбань», і не враховує сезонність або специфіку роботи з імпортом.

Критерій ризиковості у вигляді відсутності або анулювання ліцензії на операції з підакцизними товарами, з одного боку, унеможливорює використання фіктивними суб'єктами ліцензійної продукції для ухилення від сплати акцизного податку та посилює контроль за обігом спирту, тютюну і пального. З іншого боку, тимчасове призупинення ліцензії з технічних причин може паралізувати роботу підприємства, а технічні збої в реєстрах створюють ризик автоматичного блокування податкових накладних.

Критерій ризиковості у вигляді зміни номенклатури в розрахунку коригування без наявності відповідного коду, з одного боку, унеможливорює використання коригування, як інструменту штучного переміщення податкового кредиту та забезпечує цілісність номенклатури в ланцюгу постачання. З іншого боку, він супроводжується високим ризиком помилок через людський фактор (наприклад, некоректно зазначений код УКТ ЗЕД/ДКПП) та ускладнює господарську діяльність у разі зміни асортименту товарів.

Отже, критерії ризиковості здійснення операцій є необхідним інструментом контролю, проте для забезпечення їх ефективності вони мають постійно вдосконалюватися, бути збалансованими, адаптованими до реалій ведення бізнесу та передбачати механізми індивідуального розгляду спірних ситуацій.

На третьому етапі моніторингу у разі наявності хоча б одного з показників позитивної податкової історії платника ПДВ здійснюється реєстрація податкових накладних / розрахунків коригування. За відсутності таких показників – реєстрація відповідно призупиняється. Тому остаточним кроком процесу автоматичного моніторингу реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування є перевірка наявності показників позитивної податкової історії платника ПДВ. Їх перелік та сутність схематично подано на рисунку 8.

Показник позитивної податкової історії платника ПДВ у вигляді обмеження обсягу постачання (до 1 млн грн на місяць, до 100 тис. грн на одного контрагента) та обмеження кількості посад у керівника, з одного боку, сприяє підвищенню прозорості діяльності малого бізнесу, спрощує моніторинг ризиків для фіскальних органів і забезпечує можливість оперативної реєстрації податкових накладних без зупинки для фізичних осіб-підприємців і малих підприємств. З іншого боку, це створює обмеження для бізнесу в разі зростання обсягів діяльності: низький ліміт постачання унеможливорює застосування критерію до середніх і великих платників ПДВ та не враховує сезонні коливання.

Показник вартості основних засобів понад 5 млн грн та незмінність керівника (або засновника), з одного боку, враховує реальний економічний потенціал компанії. З іншого боку, він видаляє з переліку потенційно надійних платників підприємства, які працюють на орендованих потужностях або є новими бізнесами. Крім того, наявність амортизації може знижувати залишкову вартість основних засобів і позбавляти суб'єкта ознак позитивної податкової історії, а заміна керівника з технічних причин – автоматично дискваліфікувати підприємство.

Показник позитивної податкової історії платника у вигляді сплати податку на доходи не менш як з подвійного розміру мінімальної заробітної плати у відповідному місяці, за умови, що середньомісячна чисельність працівників за останні 12 місяців становить не менше п'яти осіб, з одного боку, робить оцінку реального рівня зайнятості більш достовірною, сприяє легалізації заробітної плати та мотивує бізнес виходити з тіньового сектора. З іншого боку, цей підхід не враховує особливості компаній із відрядною оплатою праці або змінною зайнятістю, а також є дискримінаційним для бізнесів, які працюють з ІТ-контракторами чи фрілансерами.

Якщо за результатом автоматичного моніторингу зупиняється реєстрація податкової накладної або розрахунку коригування до неї, платник ПДВ запускає процедуру їх «розблокування», що схематично представлено на рисунку 9. Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 12 грудня 2019 р. № 520, платник ПДВ готує документи та пояснення для підтвердження реальності здійснених операцій [14].

При цьому платник ПДВ має право подати письмові пояснення і копії документів щодо кількох податкових накладних або розрахунків коригування, якщо вони складені на одного й того самого отримувача (за одним договором) або відображають однотипні операції – з однаковими кодами товарів за УКТ ЗЕД чи кодами послуг за ДКПП [14].

ПОКАЗНИКИ, ЗА ЯКИМИ ВИЗНАЧАЄТЬСЯ ПОЗИТИВНА ПОДАТКОВА ІСТОРІЯ ПЛАТНИКА ПДВ	Малий обсяг операцій та «чистий» керівник: ✓ у поточному місяці загальний обсяг поставок – до 1 млн грн ✓ з одним покупцем – не більше 100 тис. грн ✓ керівник обіймає аналогічну посаду максимум у 3 підприємствах
	Стабільність за кодами товарів (послуг): ✓ протягом 6 місяців: ≥ 75 % закупівель – за не більше ніж 4-ма кодами товарів / послуг ≥ 75 % поставок – за одним і тим самим кодом; ✓ показник $D > 0,05$; ✓ поточне значення показника P менше максимального
	Наявність основних засобів: ✓ залишкова вартість основних засобів > 5 млн грн; ✓ керівник і засновник не змінювалися з початку минулого року
	Земельні ділянки: ✓ у власності / користуванні – ≥200 га землі (приватної) або ≥0,5 га (державної / комунальної); ✓ земельний податок сплачено або єдиний податок сплачено (для 4-ї групи)
	Сплата ПДФО за працівників: ✓ ПДФО на одного працівника > сума ПДФО з подвійної мінімальної зарплати; ✓ середня кількість працівників ≥ 5
	Високі податкові платежі: у попередньому році: сплачено податків та ЄСВ понад 10 млн грн (з урахуванням філій)
	Значний обсяг сплаченого ПДВ: ✓ ПДВ із власного виробництва за рік > 1 млн грн; ✓ показник $D > 0,05$; ✓ поточний $P <$ максимального
	Врегулювання заблокованих ПН: ✓ подано всі пояснення на заблоковані ПН за останні 180 днів; ✓ за всіма – позитивне рішення про реєстрацію; ✓ у поточному місяці: $P < P_{\text{макс}}$ за відповідними кодами. - Обсяг поставок за останні 6 місяців > 500 тис. грн
	Сумлінність за останні 3 роки (36 місяців): ✓ немає заборгованості зі сплати податків і ЄСВ; ✓ звітність подається вчасно; ✓ сума поставок щомісяця > 500 тис. грн; ✓ показник $D > 0,05$, а $P_{\text{поточ}} < P_{\text{макс}}$

Джерело: розроблено авторами на підставі [11]

Рис. 8. Показники, за якими визначається позитивна податкова історія платника ПДВ

Перелік документів відповідно норм ПКУ та Постанови № 1165 для розблокування податкових накладних є загалом коректним і логічно побудованим. Однак для підвищення ефективності роботи з комісіями регіонального та центрального рівня ДПСУ пропонуємо провести структурований аналіз і надати конкретні пропозиції з удосконалення переліку, що представлено у таблиці 1.

На нашу думку, доцільно замінити узагальнений підхід у вигляді переліку документів «все разом» на структурований порядок їх подання за змістовими категоріями доказів:

Докази правових підстав операції: договір (контракт) (з додатками, специфікаціями, додатковими угодами); акти виконання зобов'язань (акти виконаних робіт / передачі товару / послуг); повноваження представників (довіреності, накази, копії ІПН/паспортів за потреби).

Докази фактичного здійснення операції: товарно-транспортні накладні (ТТН, CMR); складські ордери, інвентаризаційні описи; видаткові накладні, рахунки-фактури, інвойси; акти приймання-передачі послуг або товару.

Докази оплати: банківські виписки; платіжні доручення з банківськими відмітками; фіскальні чеки (для готівкових розрахунків).

Докази відповідності продукції (за потреби): сертифікати відповідності, декларації, паспорти якості.

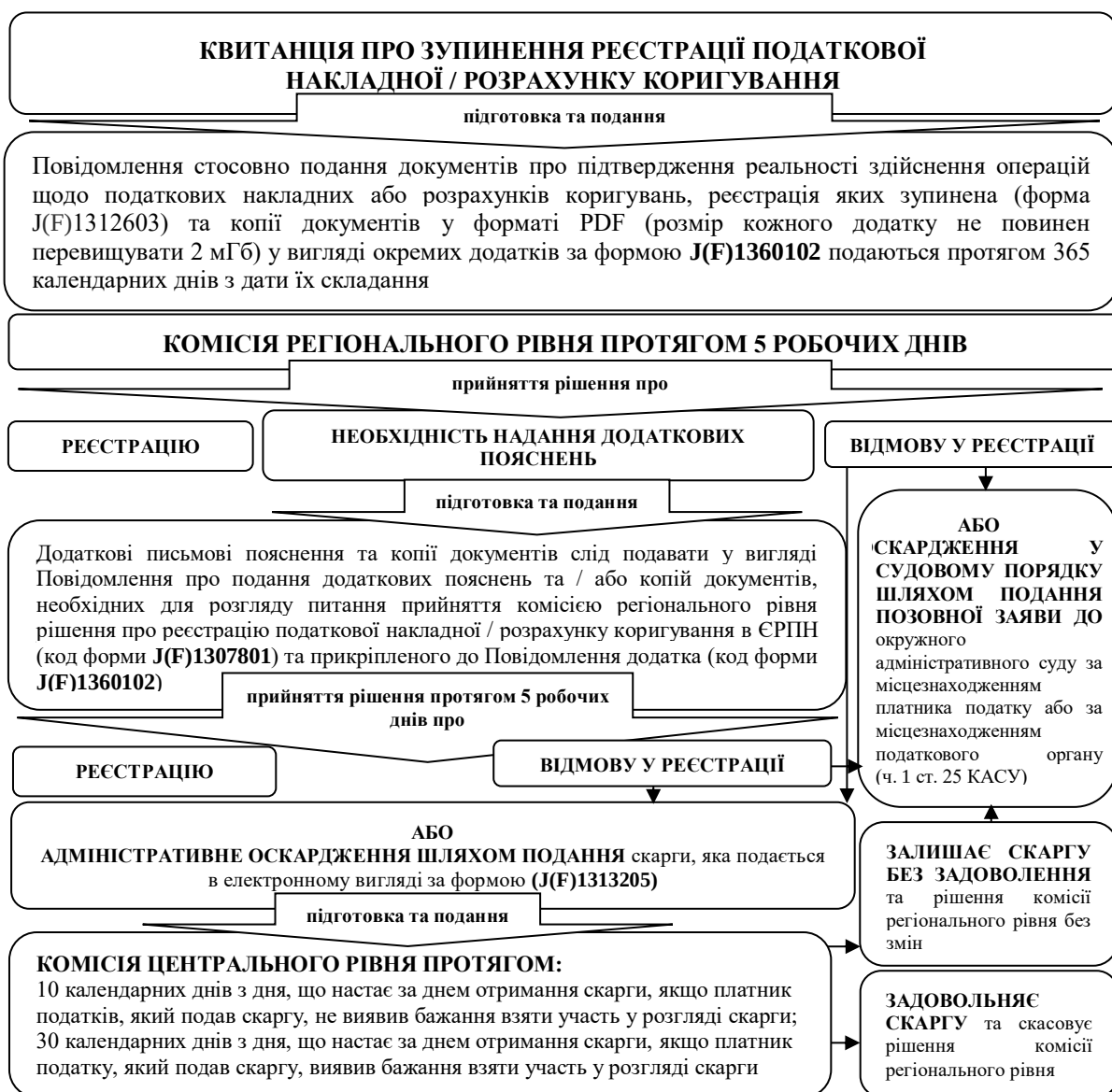
Додаткові документи: акти звірки розрахунків, відомості бухгалтерського обліку, листи від контрагента (наприклад, підтвердження отримання продукції), підтверджуючі документи, щодо придбання або виробництва товарів (робіт, послуг), де пояснено коди УКТЗЕД або ДКПП.

Основні напрями вдосконалення моніторингу реєстрації податкових накладних можна узагальнити у три ключові блоки.

По-перше, підвищення прозорості критеріїв ризику, що передбачає: оприлюднення чітких алгоритмів блокування податкових накладних; надання платникам доступу до індикаторів ризиковості, за якими оцінюється їхня діяльність; запровадження публічного рейтингу податкової надійності платників.

По-друге, модернізація автоматизованої системи ризик-аналізу, зокрема шляхом впровадження технологій штучного інтелекту для виявлення шахрайських схем без втручання в добросовісну діяльність, а також постійного оновлення алгоритмів на основі статистичних даних і нових типових порушень.

По-третє, впровадження механізму «зеленого списку» платників ПДВ, що передбачає надання пріоритетного права на безперешкодну реєстрацію податкових накладних для суб'єктів з позитивною податковою історією, скорочення перевірок і блокувань щодо таких платників, а також офіційне оприлюднення відповідного переліку.



Джерело: розроблено авторами на підставі [13]

Рис. 9. Порядок «розблокування» податкової накладної та розрахунку коригування

Висновки та рекомендації. У межах проведеного дослідження запропоновано умовний поділ автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних і розрахунків коригування критеріям ризику на три етапи, що дало змогу структуровано проаналізувати проблемні аспекти функціонування системи та визначити ключові ризики на кожному з них.

Для підвищення ефективності роботи з комісіями ДПСУ рекомендоване структурування документів, які подаються платниками ПДВ для розблокування податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних на групи за категоріями доказовості замість традиційного підходу «все разом», що сприятиме підвищенню прозорості та ефективності процесу розгляду податкових накладних. Такий підхід дозволяє забезпечити логічну послідовність подання інформації, спростити аналіз її змісту та зменшити кількість суб'єктивних рішень під час моніторингу.

Удосконалення системи моніторингу реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування має ґрунтуватися на досягненні балансу між потребами фіскального контролю та дотриманням прав платників податків. Забезпечення такого балансу є необхідною умовою для зниження кількості необґрунтованих блокувань, підвищення рівня довіри до податкових органів і формування сприятливого бізнес-середовища в Україні.

Таблиця 1

Аналіз переліку документів, які подаються для розблокування податкових накладних або розрахунків коригування до них

Категорія документів	Призначення, характеристика	Коментар
1. Договори, у тому числі зовнішньоекономічної діяльності	Обов'язкові та важливі. Додатки, рахунки-фактури, умови оплати, строки та предмет договору мають бути чітко визначені	Відсутні вимоги щодо надання актів прийняття зобов'язань за договором, особливо в частині часткових поставок, пропонуємо внести до переліку акти звірки за розрахунками з контрагентами
2. Повноваження осіб (договори, довіреності, акти)	Для підтвердження реальності руху товару	Відсутні вимоги щодо надання наказів на призначення уповноважених осіб, журналів видачі довіреностей, що важливо при сумнівних контрагентах, тому пропонуємо доповнити перелік
3. Первинні документи (ТТН, акти, інвойси, накладні тощо)	Докази реального постачання	Варто виокремити: транспортні документи (ТТН, CMR), складські договори (зберігання), видаткові накладні
4. Розрахункові документи / банківські виписки	Доводять реальність оплати	Рекомендується подавати не лише виписки, а й платіжні доручення з банківськими штампами
5. Документи відповідності продукції	Для товарів з технічним регулюванням	У переліку варто зазначити, що вони подаються за потреби (якщо обов'язкові згідно з технічними умовами, договором чи законодавством)
6. Інші документи, що підтверджують інформацію з ПН/РК	Загального характеру	Варто конкретизувати приклади: листування з контрагентами, звіти по складському обліку тощо, аналітичні та синтетичні регістри бухгалтерського обліку

Список використаної літератури:

1. Пресслужба Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/907271.html>.
2. Лебедзевич Я.В. Ризики і загрози податкової безпеки держави та методи їх нейтралізації / Я.В. Лебедзевич // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2017. – № 2-3 (35). – С. 195–213. DOI: 10.26642/pbo-2016-2-3(35)-195-213.
3. Малецька О. Вплив диджиталізації на систему обліку, звітності та оподаткування / О.Малецька, Л.Гнатюшин, О.Прокопишин // Соціальний розвиток: економіко-правові проблеми. – 2015. – № (4). DOI: 10.70651/3083-6018/2025.4.02.
4. Laqodiienko N. Digitalization of tax administration in Ukraine: risks and opportunities / N.Laqodiienko, M.Pozhydaieva, D.Krylov // Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development. – 2022. – № 44 (4). – P. 443–450. DOI: 10.15544/mts.2022.44.

5. Булаво І.М. Зупинка реєстрації податкових накладних / розрахунків коригувань: передумови та наслідки / І.М. Булаво, Л.В. Чижевська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2024. – № 1 (57). – С. 12–19. DOI: 10.26642/pbo-2024-1(57)-12-19.
6. Кузнецов О. Блокування податкових накладних: чому досі існує проблема / О.Кузнецов // Юридична практика. – 2024 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://pravo.ua/blokuvannia-podatkovykh-nakladnykh-chomu-dosi-isnuie-problema/>.
7. Зупинили ПН/ПК: що робити платникові [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://buhplatforma.com.ua/news/21097-zupinili-pnrk-shcho-robiti-platnikov>.
8. Алгоритм дій платника у разі зупинення реєстрації ПН / РК в ЄРПН [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://7eminar.ua/news/9465-algoritm-dii-platnika-u-razi-zupinennya-rejestratsiyi-pn-rk-v>.
9. В НААУ розповіли про алгоритми дій платника податку у разі зупинення ПН/РК з причин ризиковості платника та операцій / Національна асоціація адвокатів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://advokatpost.com/v-naau-rozpovily-pro-alhorytmy-dij-platnyka-podatku-u-razi-zupynennia-pn-rk-z-prychyn-ryzykovosti-platnyka-ta-operatsij/>.
10. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
11. Порядок зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України № 1165 від 11 грудня 2019 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-p?find=1&text=ризиковості+платника+податку#w1_1.
12. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16 квітня 1991 р. № 959-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#n652>.
13. Довідник кодів податкової інформації : Наказ Державної податкової служби України від 11 січня 2023 р. № 17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0017912-23#Text>.
14. Порядок прийняття рішень про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Наказ Міністерства фінансів України від 12.12.2019 р. № 520 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text>.

References:

1. *Presssluzhba Derzhavnoi podatkovoï sluzhby Ukrainy*, [Online], available at: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/907271.html>
2. Lebedzevych, Ya.V. (2017), «Ryzyky i zahrozy podatkovoï bezpeky derzhavy ta metody yikh neutralizatsii», *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, No. 2–3 (35), pp. 195–213, doi: 10.26642/pbo-2016-2-3(35)-195-213.
3. Maletska, O., Hnatyshyn, L. and Prokopyshyn, O. (2025), «Vplyv dydzhytalizatsii na systemu obliku, zvitnosti ta opodatkovannia», *Sotsialnyi rozvytok: ekonomiko-pravovi problemy*, No. 4, doi: 10.70651/3083-6018/2025.4.02.
4. Lagodiienko, N., Pozhydaieva M. and Krylov, D. (2022), «Digitalization of tax administration in Ukraine: risks and opportunities», *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*, No. 44 (4), pp. 443–450, doi: 10.15544/mts.2022.44.
5. Bulavko, I.M. and Chyzhevska, L.V. (2024), «Zupynka reiestratsii podatkovykh nakladnykh / rozrakhunkiv koryhuvan: peredumovy ta naslidky», *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, No. 1 (57), pp. 12–19, doi: 10.26642/pbo-2024-1(57)-12-19.
6. Kuznetsov, O. (2024), «Blokuvannia podatkovykh nakladnykh: chomu dosi isnuie problema», *Yurydychna praktyka*, [Online], available at: <https://pravo.ua/blokuvannia-podatkovykh-nakladnykh-chomu-dosi-isnuie-problema/>
7. «Zupynyly PN/RK: shcho robyty platnykovi», [Online], available at: <https://buhplatforma.com.ua/news/21097-zupinili-pnrk-shcho-robiti-platnikov>
8. «Alhorytm dii platnyka u razi zupynennia reiestratsii PN / RK v YeRPN», [Online], available at: <https://7eminar.ua/news/9465-algoritm-dii-platnika-u-razi-zupinennya-rejestratsiyi-pn-rk-v>
9. Natsionalna asotsiatsiia advokativ Ukrainy, «V NAAU rozpovily pro alhorytmy dii platnyka podatku u razi zupynennia PN/RK z prychyn ryzykovosti platnyka ta operatsii», [Online], available at: <https://advokatpost.com/v-naau-rozpovily-pro-alhorytmy-dij-platnyka-podatku-u-razi-zupynennia-pn-rk-z-prychyn-ryzykovosti-platnyka-ta-operatsij/>
10. Verkhovna Rada Ukrainy (2010), *Podatkovi kodeks Ukrainy* vid 2 hrudnia 2010 roku No. 2755-VI, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
11. Kabinet Ministriv Ukrainy (2019), *Poriadok zupynennia reiestratsii podatkovoï nakladnoi / rozrakhunku koryhuvannia v Yedynomu reiestri podatkovykh nakladnykh*, Postanova vid 11 hrudnia 2019 r. No. 1165, [Online], available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-p?find=1&text=ризиковості+платника+податку#w1_1
12. Verkhovna Rada Ukrainy (1991), *Pro zovnishnoekonomichnu diialnist*, Zakon Ukrainy vid 16 kvitnia 1991 roku No. 959-XII, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#n652>
13. Derzhavna podatкова sluzhba Ukrainy (2023), *Dovidnyk kodiv podatkovoï informatsii*, Nakaz vid 11 sichnia 2023 r. No. 17, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0017912-23#Text>
14. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2019), *Poriadok pryiniattia rishen pro reiestratsiiu / vidmovu v reiestratsii podatkovykh nakladnykh / rozrakhunkiv koryhuvannia v Yedynomu reiestri podatkovykh nakladnykh*, Nakaz vid 12.12.2019 r. No. 520, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text>

Дрозд Ірина Кузьмівна – доктор економічних наук, професор.

<https://orcid.org/0000-0002-1930-2522>.

Наукові інтереси:

- аудит;
- внутрішній аудит;
- державний аудит;
- бюджетний облік;
- оподаткування.

Назарова Галина Борисівна – кандидат економічних наук, доцент Центральноукраїнського національного технічного університету.

<https://orcid.org/0000-0001-7401-0402>.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік;
- аудит;
- оподаткування.

Drozd I.K., Nazarova H.B.

Regulatory aspects of value added tax invoice registration: issues, risks, and prospects

The relevance of this study is driven by the increasing fiscal importance of value added tax (VAT) for Ukraine's state budget in the context of a complex and dynamic regulatory environment, which is accompanied by numerous challenges in the registration of VAT invoices. These include systemic blockages, legal uncertainty, and high administrative costs for businesses. The purpose of the study is to analyze the problems associated with the functioning of the automated risk-based monitoring system for VAT invoices and adjustment calculations, and to develop recommendations for improving the registration and unblocking mechanisms in order to enhance efficiency, transparency, and the quality of interaction between the state and taxpayers. The research applies a systemic approach to comprehensively analyze the regulatory framework governing VAT invoice registration, as well as the interrelations between fiscal objectives, taxpayer rights, and monitoring technologies. A logical-analytical method is employed to identify internal inconsistencies in regulatory practices and to assess their impact on VAT payers. The article examines the formation of VAT credit and tax liabilities within the electronic VAT administration system and presents a structured algorithm for the automated monitoring process during the registration of VAT invoices and adjustment calculations in the Unified Register of Tax Invoices. The monitoring process is conditionally divided into three stages, each characterized by procedures for verifying unconditional registration criteria, assessing the risk status of the VAT payer, and evaluating the risk level of the underlying business transactions. Recommendations are provided for improving the structure and categorization of supporting documentation required for the unblocking of VAT invoices.

Keywords: value added tax; VAT invoice; adjustment calculation; monitoring; invoice blocking; unconditional registration indicator; risk criteria for VAT payers; indicators of positive tax history; transaction risk assessment criteria.

Стаття надійшла до редакції 05.06.2025.