

## ДЕЯКІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ПЛАТНИКА ПДВ

Андрій МІКРЮКОВ, ORCID 0009-0002-4061-0789<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, м. Харків, Україна

Автор-кореспондент: Андрій Мікрюков, електронна пошта: [andrew.mikriukov@gmail.com](mailto:andrew.mikriukov@gmail.com)

**Анотація.** Розглянуто податкове планування платником податку на додану вартість в контексті (а) реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; (б) зупинення реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; (в) відмови в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Констатовано, що податкове планування – це системна комплексна діяльність держави та / або платників податків у сфері оподаткування із протилежними інтересами тобто публічними та приватним. Методами наукового пізнання обрано описання, порівняння, аналіз, а також формально-юридичний та логіко-юридичний методи.

Визначено елементи податкового планування платника податку на додану вартість щодо його відповідності критеріям ризиковості, наголошено на проблемних та важливих питаннях цього процесу для платника. На підставі аналізу законодавчих актів, судової практики та наукових досліджень продемонстровано складність і багатогранність податкового планування, зокрема, в контексті відповідності критеріям ризиковості платника. Доведено, що інформаційно-телекомунікаційна система «Електронний кабінет» є важливим інструментом податкового планування для платників ПДВ, забезпечуючи реальний час доступу до даних, комунікації з ДПС та подання запитів. Вказано, що оновлення законодавства у 2022 році зобов'язало податкові органи детально вказувати підстави для віднесення платників до ризикових, що зменшило кількість необґрунтованих рішень та спростило оскарження. Запропоновано алгоритми дій при податковому плануванні платників ПДВ, які допоможуть уникнути ризиків або ефективно їх оскаржити.

**Ключові слова:** податок на додану вартість, оптимізація оподаткування, платник податку, критерії ризиковості, податкові накладні, електронний кабінет, податкове адміністрування, податкові органи, податковий обов'язок, права платників.

### Внесок автора

Автор підготував статтю самостійно. Автором було самостійно підібрано літературу, проведено її аналіз та сформульовані висновки.

### Заява про розкриття інформації.

Автор не має жодних конкуруючих фінансових, професійних чи особистих інтересів щодо інших осіб.

### ВСТУП

Податкове планування як право платника податків в Податковому кодексі України (далі – ПК України) (Податковий кодекс України, 2024) не закріплено та не визначено. Однак в межах наукових досліджень та практичної реалізації є максимально поширеним та застосованим. Однією із цілей податкового планування є збереження власності (зокрема, але не виключно, грошових коштів) платником податків. При цьому таке збереження спрямоване на задоволення двох інтересів: (1) публічного – наповнення бюджетів, забезпечення діяльності держави); та (2) приватного – інтерес платника податків як власника грошових коштів.

Здійснюючи податкове планування, платник реалізує: перманентний моніторинг податкового та іншого законодавства щодо відповідності та належного дотримання його вимог в контексті реєстрації, обліку, звітності, сплати податків, використання податкових пільг, преференцій тощо; планування та дотримання строків подання звітності, сплати податків, підготовки до перевірок та їх наслідків; вивчення податкового законодавства у розрізі правозастосування (індивідуальні податкові консультації, судова практика) тощо. При цьому така діяльність може стосуватися як конкретного податку, так і сукупності податкових платежів.

Як свідчить практика, сьогодні для платників податків одним із найскладніших у контексті розуміння правил оподаткування є податок на додану вартість, зокрема, щодо: 1) *реєстрації* податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; 2) *зупинення реєстрації* податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; 3) *відмови в реєстрації* податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, 4) *оскарження* такої відмови; 5) *прийняття* контролюючим органом рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку; 6) *оскарження* рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку тощо.

## ТЕОРЕТИЧНА ОСНОВА

Останніми роками науковці і практики намагаються детально дослідити податкове планування з урахуванням його змісту, визначення, мети, просторових меж, наслідків, методів, наслідків, суб'єктів та інших аспектів. Наприклад, М.О. Бондаренко визначає *податкове планування* як діяльність платника податків, що полягає в реалізації його інтересу, шляхом розроблення стратегії оподаткування й подальшого її дотримання, для досягнення своєї ділової мети за допомогою дозволених законом методів, без порушення вимог українського й міжнародного податкового законодавства (Бондаренко, 2019). Васільєва Л.М. досліджуючи податкове планування визначає його мету як «створення умов для реалізації податками всіх своїх функцій, здійснення максимального збирання запланованих обсягів податкових надходжень за всіма видами податків у бюджетну систему в планованому періоді, оцінка співвідношення податкового потенціалу і фактичних можливостей платників податків щодо сплати податків і зборів» (Васільєва, 2019). Васільєва Л.М. розглядає податкове планування з двох сторін: 1) податкове планування – діяльність держави з наповнення бюджету (на макрорівні); 2) податкове планування як діяльність платників податків зі зменшення податкових зобов'язань (на мікрорівні) (Васільєва, 2019).

Лисенко А.М. податкове планування розглядає як систему заходів, сформовану у рамках чинного податкового законодавства і спрямовану на рівні суб'єктів господарювання на оптимізацію податкового навантаження та зниження податкових ризиків, а на рівні держави й окремих територій - на визначення оптимальних податкових параметрів та раціональних рішень відповідних державних та територіальних органів управління, спрямованих на забезпечення обґрунтованого (у межах податкового потенціалу) обсягу податкових надходжень до бюджетів різних рівнів (Лисенко, 2023). При цьому правник виокремлює основні фактори, які здійснюють вагомий вплив на якість податкових планів. До їх числа науковець відносить: часті зміни в законодавстві, передусім податковому; рівень податкової дисципліни та поведінка окремих платників податків; загальна економічна та політична ситуація в країні; методологічне забезпечення процесу планування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів та планування очікуваних обсягів сплати податків платниками (Лисенко, 2023).

Греца Я.В. досліджує податкове планування як елемент (складову частину) планування діяльності підприємства (Греца, 2016). Науковець наголошує, що у літературі податкове планування розглядають звужено, а саме як процес скерований на зменшення податкових платежів (Греца, 2016). Автор вважає, що податкове планування не варто зводити виключно до зменшен-

ня податкового тягаря, та наголошує, що це комплексна категорія (Греца, 2016). До елементів податкового планування науковець відносить: 1) зменшення податкового тягаря; 2) вибір зручнішої форми ведення обліку, складання звітності; 3) спрощення процедур адміністрування податків; 4) зменшення податкових ризиків (Греца, 2016).

Самусевич Я.В., Височина А.В. також як і Васільєва Л.М. досліджують дві категорії поряд і податкове планування, і податкове прогнозування як взаємопов'язані елементи єдиного процесу (Самусевич & Височина, 2021). Науковці визначають податкове планування так: «...це елемент податкового менеджменту, що формує підґрунтя для ухвалення оптимальних управлінських рішень у сфері оподаткування». Поряд із цим фахівці виділяють також державне податкове планування, визначаючи його як сукупність форм і методів визначення економічно обґрунтованих (оптимальних) податкових параметрів і рішень відповідних державних органів управління, спрямованих на реалізацію функцій податків та забезпечення максимально можливого обсягу податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів у межах заданих параметрів податкового потенціалу (Самусевич & Височина, 2021).

Як бачимо, вчені акцентують увагу на різних сторонах цього явища, одноставно стверджуючи, що податкове планування: законодавчо не визначено; має бути спрямоване на збалансоване задоволення публічного та приватного інтересів, тобто інтересу держави та суспільства і платників податків; є діяльністю платників податків з мінімізації податкових зобов'язань, оптимізації усього процесу оподаткування; діяльністю держави в особі органів державної влади / форма діяльності держави; є складовою частиною планування діяльності підприємства, та ін. Однак, вони не розглядають його в контексті кожного окремого податкового платежу, що включені до податкової системи. Таким чином, ми резюмуємо відсутність прикладних досліджень, в яких на реальних прикладах для платників податків, правників, науковців було б вказано елементи або стадії податкового планування за конкретними податками, позначений алгоритм дій для платників.

Метою статті є описання на підставі аналізу податкового законодавства елементів податкового планування, здійснюваного платником ПДВ щодо (а) реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; (б) зупинення реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; (в) відмови в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Наведені дії у підсумку призводять до таких наслідків як: прийняття контролюючим органом рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку; оскарження рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку тощо.

## **МЕТОДОЛОГІЯ**

У цій роботі досягнення поставленої мети здійснено через застосування таких методів наукового пізнання: описання та порівняння; структурного та функціонального аналізу; формально-юридичного та логіко-юридичного. Метод описання спрямований на здійснення первинного аналізу змісту нормативно-правових актів, затверджених зразків рішень контролюючих органів, а також думок науковців стосовно визначення категорії податкового планування. Метод порівняння забезпечує зіставлення думок науковців, норм законів та інших нормативно-правових актів, виявлення схожості та різниці між ними, а також окреслення наслідків. Застосування методів структурного та функціонального аналізу дозволило дослідити правові норми, якими врегульовано питання реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; зупинення реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; відмова в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; прийняття контролюючим органом рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку;

оскарження рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку тощо. Оскільки, окрім наукових доробків, в основі цієї роботи лежить дослідження правового регулювання та правозастосування, тобто предметом дослідження є право, то у роботі застосовано формально-юридичний та логіко-юридичний методи. Отже, застосування наведених методів дає можливість досягнути поставленої мети.

## РЕЗУЛЬТАТИ ТА ОБГОВОРЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ

Відповідно до ст. 192 і 201 ПК України (Податковий кодекс України, 2024) на платників ПДВ покладено обов'язки щодо складення та реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН). Як свідчить практика, виконання цих обов'язків часто супроводжується зупиненням реєстрації податкових накладних, відмовами в їх реєстрації, а також прийняттям контролюючим органом рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку.

Отримання платником ПДВ статусу відповідності критеріям ризиковості платника податків призводить до таких негативних наслідків як: 1) подальше зупинення реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних в ЄРПН та, відповідно, 2) ризики для його репутації – втрата контрагентів, переривання безперервного здійснення своєї господарської діяльності, втрата доходу, неможливість формування податкового кредиту тощо.

Як вбачається, уникненню наведених негативних наслідків може сприяти податкове планування, що передбачає, у тому числі, здійснення податкового комплаєнсу. І у цьому контексті можна виокремити наступні його елементи. По-перше, податкове планування ґрунтується на вивченні норм права, якими врегульовано відповідне питання, а саме: ПК України (Податковий кодекс України, 2024); Постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» від 16.10.2014 р. № 569 (далі – постанова № 569) (Деякі питання електронного адміністрування..., 2023); Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку функціонування Електронного кабінету» від 14.07.2017 № 637 (далі – наказ № 637) (Про затвердження Порядку функціонування..., 2024); Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 11.12.2019 р. № 1165 (далі – постанова № 1165) (Про затвердження порядків з питань..., 2024); Наказу Державної податкової служби України «Про затвердження довідника кодів податкової інформації» від 11.01.2023 р. № 17 (далі – наказ № 17) (Про затвердження довідника кодів..., 2023).

По-друге, податкове планування включає дослідження можливостей інформаційно-телекомунікаційної системи «Електронний кабінет» (Державна податкова служба України, б. д.) в контексті електронного адміністрування ПДВ.

По-третє, податкове планування включає дослідження правозастосовної практики, зокрема адміністративно та судової.

По-четверте, податкове планування включає підготовку до можливого оскарження рішення контролюючого органу, яким такого платника віднесено до ризикових.

На наше переконання, наведені чотири аспекти є основними та обов'язковими при здійсненні комплаєнс-процедури платником та реалізації податкового планування з метою запобігання негативним наслідкам при отриманні статусу відповідності критеріям ризиковості або ж зняття такого статусу. Розглянемо їх.

Подання податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних в ЄРПН здійснюється за допомогою інформаційно-телекомунікаційної системи «Електронний кабінет» (далі – ЕК) (Державна податкова служба України, б. д.). Зокрема, у приватній частині ЕК містяться такі блоки:

1. СЕА ПДВ (система електронного адміністрування ПДВ), яка, своєю чергою, охоплює: реєстр операцій; реєстр транзакцій; інформація про суму перевищення.

2. Моніторинг ПН / РК (податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних), який, містить таку інформацію: показники D та P; розрахунок показників ППІ; відповідність критеріям ризиковості; ПН / РК, реєстрація яких зупинена; таблиця даних платника ПДВ.

3. Реєстрація ПН / РК, яка, містить: видані ПН / РК; отримані РК; перелік дипломатичних місій.

4. ЄРПН (Єдиний реєстр податкових накладних), який, охоплює: видані ПН / РК; отримані ПН / РК (*Державна податкова служба України, б. д.*).

Окрім наведеного, ЕК передбачає: 1) листування з ДПС; 2) заяви, запити для отримання інформації; 3) індивідуальні податкові консультації та 4) вхідні, вихідні документи (*Державна податкова служба України, б. д.*). Все наведене засвідчує, що платнику ПДВ надані можливості комунікувати із контролюючим органом різноманітними способами та отримати відповідь з інформацією у відповідний, передбачений законом строк. Наприклад, в контексті ПДВ надіслати такі запити та отримати відповіді в ЕК:

– J1301903 «Запит щодо отримання інформації в розрізі операцій з системи електронного адміністрування ПДВ»;

– J1300107 «Запит щодо отримання відомостей з Єдиного реєстру податкових накладних» (*Державна податкова служба України, б. д.*).

На наш погляд, окреслені можливості яскраво демонструють той факт, що робота із інформаційно-телекомунікаційною системою «Електронний кабінет» є доступною та забезпечує змістовні результати використання, оскільки є роботою онлайн (з будь-якої точки, у якій наявне електропостачання та мережа Інтернет) у режимі реального часу, до того ж не вимагає обов'язкового використання спеціалізованого клієнтського застосування (*Про затвердження Порядку функціонування..., 2024*).

В контексті поставленої нами мети дослідження, важливо зробити акцент на такому блоці, як Моніторинг ПН / РК, що дозволяє оцінити відповідність критеріям ризиковості. Таким чином, щоб дізнатися, з яких причин податкові накладні не були зареєстровані в ЄРПН, треба постійно перевіряти указаний блок ЕК на наявність та / або відсутність рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості платника податку.

Показово, у блоці Моніторинг ПН / РК – відповідність критеріям ризиковості можна побачити такі дані:

Період дії ознаки ризиковості	Дата застосування відповідно до Порядку зупинення ПН/РК	Дата початку / дата кінця	Тип ознаки за якою внесено в реєстр ризикових платників	Опис ознаки за якою внесено в реєстр ризикових платників
-------------------------------	---	---------------------------	---	--

*Таблицю сформовано за даними інформаційно-телекомунікаційної системи «Електронний кабінет» (Державна податкова служба України, б. д.)*

При цьому, у блоці – Вхідні / вихідні документи ЕК безпосередньо має міститися, тобто бути надісланим контролюючим органом, Рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості платника податку (*Державна податкова служба України, б. д.*).

Отже, з метою уникнення податкових ризиків, реалізуючи право на податкове планування, платник податків для визначення його відповідності критеріям ризиковості, активно звертається до *інформаційно-телекомунікаційної системи «Електронний кабінет»*.

Водночас підкреслимо, що положеннями ПК України не передбачено порядку та підстав прийняття рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості платника податку (*Податковий кодекс України, 2024*). Дане питання внормовано Постановою № 1165 (*Про затвердження порядків з питань..., 2024*). Пунктом 6 Постанови № 1165 передбачено, що реєстрація податкової накладної / розрахунку коригування зупиняється у разі, якщо платник податків

відповідає хоча б одному критерію ризиковості платника податку. Після цього контролюючим органом в особі комісії регіонального рівня вирішується питання відповідності/невідповідності платника податку критеріям ризиковості платника податку. У разі встановлення відповідності відповідна комісія приймає рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку (Про затвердження порядків з питань..., 2024). У вказаному рішенні обов'язково зазначається підстава та інформація, за якою встановлено відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку та, відповідно, критерій ризиковості (Про затвердження порядків з питань..., 2024). Найпоширенішим із восьми критеріїв, визначених у Додатку 1 до Постанови № 1165 – Критерій ризиковості платника податку на додану вартість, є саме критерій № 8 (Про затвердження порядків з питань..., 2024). Тому пропонуємо дослідити це питання на прикладі пункту 8 Додатку 1 до постанови № 1165, яким передбачено:

«8. У контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації податковій накладній/розрахунку коригування.

Довідник кодів податкової інформації, що стала підставою для розгляду питання про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, визначається ДПС та затверджується відповідним наказом, який оприлюднюється на офіційному веб-сайті ДПС» (Про затвердження порядків з питань..., 2024).

З метою всебічності проведення наукового аналізу позначимо, що указане положення пункту до 23.12.2022 р. існувало в іншій редакції, а саме:

«8. У контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації податковій накладній/розрахунку коригування» (Про затвердження порядків з питань..., 2022).

Як бачимо, різниця вказаних редакцій у тому, що чинний на сьогодні пункт передбачає наявність кодів податкової інформації, що стала підставою для розгляду питання про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, а до змін від 23.12.2022 р. (Про внесення змін до Порядку зупинення..., 2022) досліджуваний пункт містив виключно зазначення «наявна податкова інформація», а якою має бути ця інформація – не було конкретизовано.

До того ж, починаючи від 23.12.2022 р. було внесено зміни до Додатку 4, яким закріплено зразок – Рішення про відповідність / невідповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості платника податку, які передбачали обов'язкове зазначення кодів податкової інформації, яка є підставою для прийняття такого рішення (Про внесення змін до Порядку зупинення..., 2022).

На наше переконання, така трансформація нормативних положень є наслідком негативного правозастосування, тобто результатом низки прийнятих контролюючим органом рішень, які в подальшому було оскаржено. Наприклад, у Постанові Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду у справі № 640/10988/20 від 05.01.2021 р. (Постанова Верховного Суду у справі № 640/10988/20, 2021) суд зазначив:

«73. Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду погоджується з висновком суду першої інстанції, який на підставі досліджених доказів визнав, що рішення комісії не містить мотивів та обґрунтувань віднесення позивача до переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості. Верховний Суд погоджується з висновком суду першої інстанції, що навіть, якщо Порядком № 1165 затверджено форму рішення, яка не передбачає конкретизації підстав у разі відповідності пунктам 1–8 критеріїв ризиковості платника податку, проте не виконання відповідачем обов'язку доказування, встановленого частиною другою статті 77 КАС України, а саме недоведеність суду правомірності прийняття рішення (що воно прийняте обґрунтовано, добросовісно, розсудливо, за наявності визначених Порядком № 1165 підстав), є під-

ставою для визнання протиправним та скасування оскаржуваного рішення.» (Постанова Верховного Суду у справі № 640/10988/20, 2021). Таким чином, Верховний Суд констатував, що відсутність у затвердженій формі відповідного рішення вказівки для конкретизації критеріїв ризиковості, не виключає обов'язку конкретизувати таку інформацію під час судового процесу як виконання обов'язку доказування.

Показово, що з 23.12.2022 р. було встановлено обов'язок для Державної податкової служби України визначити та затвердити Довідник кодів податкової інформації, що стала підставою для розгляду питання про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку (Про затвердження порядків з питань..., 2022), що й було зроблено відповідним органом від 11.01.2023 року шляхом прийняття Наказу «Про затвердження довідника кодів податкової інформації» № 17 (Про затвердження довідника кодів..., 2023). Тому одним із обов'язкових елементів, які мають бути у відповідних рішеннях, є інформація, яка свідчить про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, виявлену під час моніторингу господарських операцій, відображених у податкових накладних/розрахунках коригування, поданих для реєстрації в Реєстрі, у тому числі податкових накладних/розрахунках коригування, реєстрацію яких зупинено (Про затвердження порядків з питань..., 2024).

Наступним важливим кроком у цьому дослідженні є аналіз Рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості платника податку № 0 від 00.00.2024 р., прийнятого щодо ТОВ «ТОВ» на предмет відповідності вимогам пункту 8 Додатку 1 та Додатку 4 до постанови № 1165 (Про затвердження порядків з питань..., 2022).

- рішення прийнято та надіслано платнику ПДВ у день прийняття;
- рішення містить підставу із зазначенням пункту 8 Додатку 1 до постанови № 1165;
- податкова інформація, про яку йдеться у пункті 8 Додатку 1 до постанови № 1165 деталізована у таблиці із зазначеннями кодів податкової інформації;
- рішення містить посилання на такі коди:

№	КОДИ ПОДАТКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ яка стала підставою для прийняття Рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості платника податку № 0 від 00.00.2024 р.
03	відсутність необхідних умов та/або обсягів матеріальних ресурсів для виробництва товарів, виконання робіт або надання послуг в обсягах, відображених у податковій накладній/розрахунку коригування (відсутні відомості про об'єкти оподаткування, відсутнє придбання послуг оренди об'єктів оподаткування, послуг транспортування, послуг оренди місць зберігання товарно-матеріальних цінностей, послуг оренди місць зберігання паливно-мастильних матеріалів тощо), <b>відповідно до поданої до контролюючих органів звітності</b>
07	недостатня кількість трудових ресурсів, необхідних для здійснення господарської операції в обсягах, зазначених у податковій накладній/розрахунку коригування (за відсутності інформації щодо придбання послуг з виконання робіт, які необхідні для здійснення господарської операції)
10	у податковій звітності платника податку не відображені доходи, нараховані та виплачені самозайнятим та/або фізичним особам за виконані роботи чи надані послуги

Таблицю сформовано за даними досліджуваного Рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості платника податку № 0 від 00.00.2024 р. та Довідника кодів податкової інформації (Про затвердження довідника кодів..., 2023)

Отже, податкове планування платника ПДВ передбачає вивчення норм податкового законодавства, яким врегульовано питання віднесення платника податків до ризикових, поряд із дослідженням практики правозастосування таких норм.

Наступний аспект, вартий уваги, це аналіз податкових ризиків. Зокрема, в контексті прийняття рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості платника податку або

ж можливе прийняття такого рішення передбачає: ризик неможливості сформувати податковий кредит; ризик втрати контрагентів та призупинення господарських операцій; ризик автоматичного зупинення реєстрації ПН / РК; ризик втрати часу та грошових коштів на процес оскарження рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості платника податку.

Указані ризики нівелюються шляхом: (1) запобігання цим ризикам, (2) виправлення вже сформованих ризиків (прийняття рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості платника податку; автоматичне зупинення реєстрації ПН / РК; необхідність оскарження цього рішення). Перший варіант – запобігання, передбачає слідування платником податків вище окресленим елементам податкового планування платника ПДВ у випадку його відповідності критеріям ризиковості. Другий – виправлення вже сформованих ризиків – оскарження відповідного рішення або ж адміністративне врегулювання питання:

<i>Виправлення сформованих ризиків</i>		
<i>Адміністративне оскарження</i>	<i>Судове оскарження</i>	<i>Подання документів, які будуть свідчити про невідповідність критеріям ризиковості платника ПДВ</i>
Строк на адміністративне оскарження (до ДПС України) – 10 робочих днів, що настають за днем прийняття рішення комісією регіонального рівня.	Строк на судове оскарження – 6 місяців з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів. Строк на судове оскарження після адміністративного оскарження – 1 місяць.	Строк та кількість спроб подання інформації не обмежено.

Перший та третій варіанти – безкоштовні, а от судове оскарження є додатковим фінансовим тягарем для платника податків, адже передбачає оплату судового збору. При цьому усі три варіанти передбачають трудові, часові та фінансові (на оплату праці та / або послуг) витрати.

## **ВИСНОВКИ**

Податкове планування як комплексне явище необхідно розглядати у різних контекстах, при чому, поділу на такі елементи як: 1) зменшення податкового тягара; 2) вибір зручнішої форми ведення обліку, складання звітності; 3) спрощення процедур адміністрування податків; 4) зменшення податкових ризиків. При цьому вкрай важливо робити наголос на конкретних податках та / або за сукупності податків. Окрім того податкове планування має охоплювати: постійний моніторинг змін у податковому законодавстві, своєчасну підготовку та подання податкової звітності, використання податкових пільг та підготовку до можливих податкових перевірок, податковий комплаєнс.

Щодо податку на додану вартість, то платник, здійснюючи податкове планування, у випадку визначення відповідності критеріям ризиковості платника податків: 1) взаємодіє з інформацією у інформаційно-телекомунікаційній системі «Електронний кабінет»; 2) аналізує податкове законодавство, яким врегульовано питання віднесення платника податків до ризикових, поряд із дослідженням практики правозастосування таких норм; 3) аналізує можливі та сформовані ризики. При цьому інформаційно-телекомунікаційна система «Електронний кабінет» дозволяє платникам ПДВ керувати своїми податковими зобов'язаннями в режимі онлайн, отримувати інформацію від ДПС, подавати запити та забезпечувати прозорість своїх операцій.



## REFERENCES

- Bondarenko, M.O. (2019). *Legal regulation of tax planning in Ukraine*. Natsionalnyi yurydychnyi universytet imeni Yaroslava Mudroho Ukrainy [in Ukrainian].
- Cabinet of Ministers of Ukraine. (2014, October 16). *Some issues of electronic administration of value-added tax, Resolution No. 569*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].
- Cabinet of Ministers of Ukraine. (2019, December 11). *On the approval of procedures regarding the suspension of registration of a tax invoice/adjustment calculation in the Unified Register of Tax Invoices, Resolution No. 1165*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].
- Cabinet of Ministers of Ukraine. (2022, December 23). *On amendments to the procedure for suspending the registration of a tax invoice/adjustment calculation in the Unified Register of Tax Invoices, Resolution No. 1428*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1428-2022-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].
- Hretsa, Ya.V. (2016). The role of tax planning in the enterprise activity planning system: legal aspects. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal*, 2, 63–65. Retrieved from [http://www.lsej.org.ua/2\\_2016/18.pdf](http://www.lsej.org.ua/2_2016/18.pdf) [in Ukrainian].
- Lysenko, A. (2023). The Essence of Tax Planning and Factors Influencing the Quality of Tax Plans. *Central Ukrainian Scientific Bulletin. Economic Sciences*, 9(42), 204–212. [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9\(42\).204-212](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9(42).204-212) [in Ukrainian].
- Ministry of Finance of Ukraine. (2017, July 14). *On the approval of the procedure for the functioning of the Electronic Cabinet, Order No. 637*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0942-17#Text> [in Ukrainian].
- Samusevych, Ya.V., & Vysochyna, A.V. (2021). *Tax planning and the basics of tax optimization*. Sumskyi derzhavnyi universytet. Retrieved from <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/84527> [in Ukrainian].
- State Tax Service of Ukraine. (2023, January 11). *On the approval of the directory of tax information codes, Order No. 17*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0017912-23#Text> [in Ukrainian].
- State Tax Service of Ukraine. (n.d.). Retrieved from <https://tax.gov.ua/> [in Ukrainian].
- Supreme Court. (2021, January 5). *Resolution of the Supreme Court in the composition of the Cassation Administrative Court, case No. 640/10988/20*. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94022440> [in Ukrainian].
- Tax Code of Ukraine. (2010, December 2). *Law of Ukraine No. 2755-VI*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
- Vasilieva, L.M. (2019). The theoretical aspects of tax forecasting and planning as non-governmental mechanisms of the state tax policy. *Public administration and customs administration*, 1, 31–36. <https://doi.org/10.32836/2310-9653-2019-1-31-36> [in Ukrainian].

## SOME ASPECTS OF TAX PLANNING OF THE VALUE ADDED TAX PAYER

**Abstract.** The article considers tax planning by a value-added tax payer in the context of (a) registration of tax invoices/adjustment calculations in the Unified Register of Tax Invoices; (b) suspension of registration of tax invoices/adjustment calculations in the Unified Register of Tax Invoices; (c) refusal to register tax invoices / adjustment calculations in the Unified Register of Tax Invoices. Tax planning is a systematic comprehensive activity of the State and/or taxpayers in the field of taxation with opposing interests, i.e., public and private. The methods of scientific cognition are description, comparison, analysis, and formal and logical legal methods.

The author identifies the tax planning elements for a value-added taxpayer if it meets the riskiness criteria and emphasizes this process's problematic and important issues for the taxpayer. Based on the analysis of legislative acts, judicial practice, and scientific research, the author demonstrates the complexity and versatility of tax planning, particularly in compliance with taxpayer risk criteria. It is proved that the information and telecommunication system “Electronic cabinet” is an important tool for tax planning for VAT payers, providing real-time access to data, communication with the State Tax Service, and submission of requests. It is indicated that the update of legislation in 2022 obliged the tax authorities to indicate in detail the grounds for classifying

taxpayers as risky, which reduced the number of unreasonable decisions and simplified appeals. The author proposes algorithms of actions for tax planning of VAT payers which will help to avoid risks or effectively appeal them.

**Keywords:** value-added tax, tax optimization, taxpayer, risk criteria, tax invoices, electronic cabinet, tax administration, tax authorities, tax liability, taxpayers' rights.

## ДЕЯКІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ПЛАТНИКА ПДВ

**Анотація.** Розглянуто податкове планування платником податку на додану вартість в контексті (а) реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; (б) зупинення реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; (в) відмови в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Констатовано, що податкове планування – це системна комплексна діяльність держави та / або платників податків у сфері оподаткування із протилежними інтересами тобто публічними та приватним. Методами наукового пізнання обрано описання, порівняння, аналіз, а також формально-юридичний та логіко-юридичний методи.

Визначено елементи податкового планування платника податку на додану вартість у разі його відповідності критеріям ризиковості, наголошено на проблемних та важливих питаннях цього процесу для платника. На підставі аналізу законодавчих актів, судової практики та наукових досліджень продемонстровано складність і багатогранність податкового планування, зокрема в контексті відповідності критеріям ризиковості платника. Доведено, що інформаційно-телекомунікаційна система «Електронний кабінет» є важливим інструментом податкового планування для платників ПДВ, забезпечуючи реальний час доступу до даних, комунікації з ДПС та подання запитів. Вказано, що оновлення законодавства у 2022 році зобов'язало податкові органи детально вказувати підстави для віднесення платників до ризикових, що зменшило кількість необґрунтованих рішень та спростило оскарження. Запропоновано алгоритми дій при податковому плануванні платників ПДВ, які допоможуть уникнути ризиків або ефективно їх оскаржити.

**Ключові слова:** податкове планування, податок на додану вартість, оптимізація оподаткування, платник податку, критерії ризиковості, податкові накладні, електронний кабінет, податкове адміністрування, податкові органи, податковий обов'язок, права платників.

**Посилання на статтю:** Мікрюков, А. (2024). Деякі аспекти податкового планування платника ПДВ. *Право та інноваційне суспільство*, 2 (23), 106-115. doi: [https://doi.org/10.37772/2309-9275-2024-2\(23\)-10](https://doi.org/10.37772/2309-9275-2024-2(23)-10).