

## МЕХАНІЗМ ЗУПИНЕННЯ ТА РОЗБЛОКУВАННЯ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ З ПДВ ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

*О. В. Усатенко, д. е. н., професор, НТУ «Дніпровська політехніка»,  
usatenko.ol.v@nmu.one, orcid.org/0000-0003-3198-9002,*

*Н. Л. Шышкова, к. е. н., доцент, НТУ «Дніпровська політехніка»,  
shyshkova.n.l@nmu.one, orcid.org/0000-0002-6675-8223,*

*Д. В. Нестеров, студент магістерського рівня, НТУ «Дніпровська політехніка»,  
nesterov.d.v@nmu.one, orcid.org/0009-0005-6143-5299*

**Методологія дослідження.** Методологічною базою дослідження виступили наукові напрацювання фахівців, норми податкового законодавства у сфері оподаткування ПДВ. Результати дослідження отримані шляхом використання методів аналізу та синтезу – для узагальнення порядку реєстрації податкових накладних в розрізі можливих подій, механізмів зупинення та розблокування податкових накладних з ПДВ, виявлення існуючих недоліків у процесах управлінського контролю в частині організаційного та документального реагування; історичного та логічного підходів – для дослідження нормативних підходів до змісту критеріїв ризиковості операцій, їх характеристики та особливостей застосування; загального й особливого – при формуванні конкретних переліків документів, рекомендацій щодо вдосконалення процедур доведення відсутності податкових порушень та реагування на виявлені проблеми; системного підходу – для комплексного аналізу ризиків і формування пропозицій щодо підвищення прозорості та достовірності податкової інформації.

**Результати.** У статті узагальнено методичні підходи до забезпечення ефективності управлінського контролю податкової звітності, що реалізується через механізм зупинення та розблокування податкових накладних з ПДВ. Проаналізовано актуальні напрями розвитку системи податкового контролю в контексті ризикоорієнтованого підходу та виявлено її недоліки на організаційно-практичному рівні, зокрема пов'язані з оцінкою ризиків фіктивності операцій. Визначено конкретні кроки, які мають бути реалізовані платниками податків з метою підвищення прозорості процедур відповідно до європейських підходів. Систематизовано основні категорії ризиків та критерії оцінки достовірності податкової інформації, що враховуються при прийнятті рішень про зупинення або розблокування податкових накладних. Запропоновано інформаційну модель доведення відсутності податкових порушень як механізм реагування на виявлені ризику.

**Новизна.** Узагальнено методичні та організаційно-практичні шляхи вдосконалення управлінського контролю податкової звітності в умовах євроінтеграційних процесів в Україні та гармонізації податкового регулювання на рівні суб'єктів господарювання, зокрема щодо функціонування механізму зупинення та розблокування податкових накладних з ПДВ.

**Практична значущість.** Результати дослідження мають прикладний характер, оскільки сприяють впровадженню актуальних покрокових підходів, науково-методичних розробок та подоланню організаційних недоліків у системі управлінського контролю податкової звітності. Це дозволяє сформулювати сучасну модель контролю за обігом податкових накладних з ПДВ, що підвищує ефективність адміністрування податків та рівень довіри з боку користувачів фінансової інформації.

**Ключові слова:** управлінський контроль, податкова звітність, податкові накладні з ПДВ, механізм зупинення та розблокування, ризикоорієнтований підхід, електронне адміністрування, сталий розвиток.

**Постановка проблеми.** У процесі євроінтеграції Україна імплементує принципи доброчесності, відкритості та обґрунтованості рішень у сфері податкового контролю, що відповідає найкращим міжнародним практикам. Розвиток електронних систем створює технічні можливості для автоматизованого контролю за відповідністю податкових накладних критеріям ризиковості. В результаті відбувається підвищення зацікавленості бізнес-середовища у чіткому розумінні вимог податкових органів, що стимулює розробку типових переліків документів і прозорих процедур. Формалізація підходів до спростування критеріїв ризиковості дозволяє зменшити кількість конфліктів та оскаржень, знижуючи навантаження як на бізнес, так і на фіскальні органи. Навпаки, відсутність чітко закріплених переліків підтверджувальних документів у законодавстві створює правову невизначеність і ризик суб'єктивності з боку податкових органів, що призводить до формального виконання вимог без фокусування на якості поданої доказової бази.

Отже, актуальність дослідження зумовлена необхідністю підвищення ефективності механізму управлінського контролю за податковою звітністю в умовах цифровізації фіскального адміністрування та зростання податкових ризиків. У контексті функціонування системи електронного адміністрування (СЕА) ПДВ особливої значущості набуває питання забезпечення прозорості та обґрунтованості процедур зупинення та розблокування податкових накладних. Відсутність чітких орієнтирів щодо переліку необхідних документів для підтвердження реальності господарських операцій унеможливорює своєчасне подання доказової бази, що призводить до затягування процесів розблокування та ризику втрати податкового кредиту. Саме тому систематизація конкретних видів документів, релевантних до кожного критерію ризиковості, мають прикладне значення для практики суб'єктів господарювання, аудиторів та податкових консультантів. Вони сприяють підвищенню правової визначеності, скороченню строків розгляду документів податковими органами та зниженню рівня конфліктності у

відносинах між бізнесом і контролюючими органами.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у вирішення проблеми зупинення та розблокування податкових накладних зробили такі вітчизняні та іноземні дослідники: Метелиця В. В. та Подолянчук О. А. дослідили управління ризиками блокування податкових накладних та розрахунків коригувань у агропідприємствах, визначили методи оцінки ризиків і шляхи їх мінімізації, показавши ефективність контролю для зменшення негативних наслідків для бізнесу [1]. Булавко І. М. та Чижевська Л. В. проаналізували передумови та наслідки зупинки реєстрації податкових накладних і розрахунків коригувань, вказавши на ризики для фінансової дисципліни та наголосивши на необхідності вдосконалення процедур управлінського контролю [2]. Крилов Д. Б. дослідив проблемні аспекти процедур моніторингу та реєстрації податкових накладних, відзначив недоліки існуючого правового регулювання та запропонував напрями підвищення ефективності контролю [3]. Десятнюк О. та Чорноус В. зосередили увагу на удосконаленні моніторингу ризиків під час реєстрації податкових накладних, обґрунтувавши необхідність запровадження системних підходів до управління ризиками [4]. Лаврук М. О. визначив шляхи подолання проблем бізнесу щодо блокування реєстрації податкових накладних, акцентуючи на практичних механізмах зменшення негативного впливу на діяльність підприємств [5]. Водночас, незважаючи на значний внесок дослідників, залишаються невирішеними питання комплексної оцінки ефективності механізмів зупинення та розблокування податкових накладних у контексті сталого розвитку, інтеграції управлінського контролю з економічною та соціальною стабільністю підприємств, а також формування практичних рекомендацій щодо оптимізації процедур реєстрації та зменшення негативного впливу на фінансову діяльність бізнесу.

**Формулювання мети статті.** Метою статті є обґрунтування та систематизація науково-методичних підходів до вдоскона-

лення управлінського контролю податкової звітності шляхом розробки та впровадження переліків конкретних документів, що підтверджують реальність господарських операцій у відповідь на критерії ризиковості при зупиненні податкових накладних з ПДВ, з урахуванням вимог чинного законодавства, практики адміністрування податків та необхідності забезпечення прозорості, правової визначеності та зниження рівня податкових спорів в умовах цифрової трансформації фіскальної системи України та сталого розвитку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Як і майже всі операції, що мають вплив на оподаткування, документ, що дає право на податковий кредит – це податкова накладна (рис.1). Вона складається продавцем товару і являє собою документ, що свідчить про його податкове зобов'язання. Одночасно з цим покупець товару (робіт, послуг), що зазначені у податковій накладній, за такою накладною отримує податковий кредит.

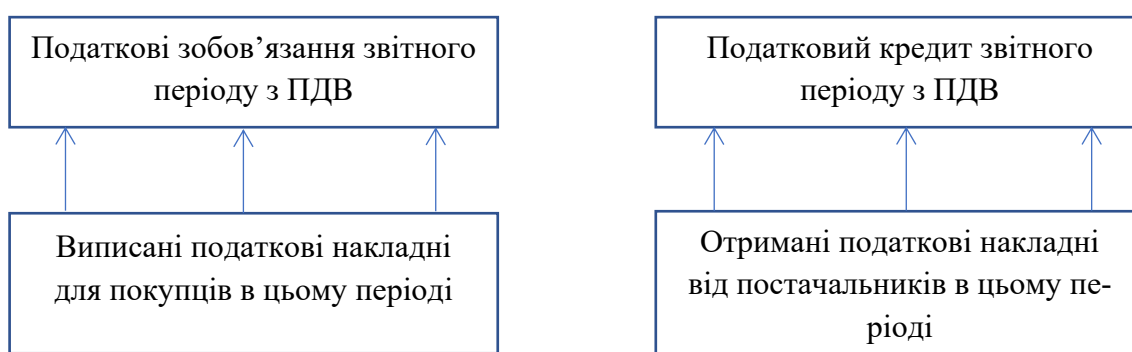


Рис. 1. Документальне оформлення податкових зобов'язань та податкового кредиту звітного періоду з ПДВ

Джерело: складено авторами на основі [7]

Однак частина отриманих податкових накладних від постачальників не потрапляє до податкового кредиту звітного періоду через відсутність права на податковий кредит. Згідно п. 201.10 ПКУ: відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів/послуг податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних не дає права покупцю на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період [7].

Так, слід звернути увагу на той факт, що всі без виключення податкові накладні мають бути зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних податкових накладних та розрахунків коригування до них у певні, встановлені законодавством строки.

Відсутність такої реєстрації призводить до певних негативних наслідків, зокрема у разі зупинення такої реєстрації контролюючим органом головним наслідком стане відсутність права включення суми ПДВ у такий податковій накладній до суми податкового кредиту покупця. Покупці, що не хочуть витрачати зайві кошти на сплату ПДВ, вимагають від підприємств постачальників якнайшвидшої реєстрації податкових накладних, реєстрацію яких зупинено. Існують і інші можливі наслідки функціонування електронної системи адміністрування ПДВ, залишаючись при цьому менш мотивуючими для якнайшвидшого вирішення питання щодо реєстрації податкової накладної, реєстрацію якої зупинено.

Загалом процес реєстрації податкових накладних в розрізі можливих подій описується наступним чином. Підприємство направляє для реєстрації податкову накладну

до реєстру в електронній формі, після чого «реєстр» приймає одне з трьох рішень – про відмову у прийнятті податкової накладної, про реєстрацію податкової накладної чи про зупинення реєстрації податкової накладної (Рис.2). У разі реєстрації податкової накладної покупець отримує право на її включення до податкового кредиту (процес реєстрації успішно завершено). Якщо ж підприємство отримало відмову у реєстрації (зазвичай через помилки у податковій накладній чи відсутність реєстраційного ліміту) воно має право виправити податкову накладну та направити її для реєстрації повторно. При зу-

пиненні реєстрації податкової накладної підприємство має надіслати до контролюючого органу повідомлення про подання пояснень та копій документів щодо податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрацію яких зупинено. Після отримання зазначеного повідомлення комісія з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних приймає рішення про реєстрацію податкової накладної, запит додаткових документів чи пояснень або відмову в реєстрації.



Рис. 2. Алгоритм реєстрації податкових накладних  
Джерело: складено авторами на основі [7]

Далі слід зосередитися на зупиненні реєстрації та прийнятті рішення комісією про реєстрацію чи відмову в реєстрації податкової накладної. По-перше слід звернути увагу на той факт, що зупинення реєстрації є фактором об'єктивним, тобто безпосередньо на рішення зупинення чи не зупинення реєстрації певної податкової накладної людина (як працівники контролюючих органів, так і підприємства) вплинути не може. З певною вірогідністю (наперед невідомою платникам податків) зупинення реєстрації

податкової накладної відбудеться у разі відповідності такої податкової накладної певним критеріям. Отже, зупинення реєстрації податкової накладної відбувається за певних умов без прямого впливу на рішення про зупинення конкретної податкової накладної людського фактору.

Кожна направлена для реєстрації податкова накладна перед тим, як бути зареєстрованою, має пройти низку перевірок для визначення, чи підлягає реєстрація такої податкової накладної зупиненню. Таких пе-

ревірок декілька, однак значення має відповідність операції, податкові наслідки якої оформлено податковою накладною, критеріям ризиковості здійснення операції. Такі критерії зазначено в Додатку 3 до Порядку

зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Всього таких критеріїв передбачено шість (табл.1).

Таблиця 1

Критерії ризиковості здійснення операції

| Критерії   | Характеристика                                                                                                                                                                                                                                               |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Критерій 1 | Якщо продано товару на суму більше, ніж в 1,5 разів перевищуючу суму придбання цього товару, згідно зареєстрованих податкових накладних                                                                                                                      |
| Критерій 2 | Якщо згідно податкової накладної продаємо спирт чи алкогольні напої або тютюнові вироби без відповідної ліцензії.                                                                                                                                            |
| Критерій 3 | Якщо суб'єкт господарювання не зареєстрований як платник акцизного податку продаючи при цьому пальне згідно податкової накладної.                                                                                                                            |
| Критерій 4 | Якщо суб'єкт господарювання, використовуючи розрахунок коригування, вносить до податкової накладної зміни щодо номенклатури, які передбачають продаж зовсім інших товарів (робіт чи послуг), аніж були зазначені при первинній виписці податкової накладної. |
| Критерій 5 | Якщо до реєстрації розрахунку коригування щодо повернення товару покупцем покупець такий товар фактично продав і не має його на залишку.                                                                                                                     |
| Критерій 6 | Якщо підприємство зменшує податкові зобов'язання за операцією продажу неплатнику ПДВ (наприклад, фізичній особі) більше, ніж через 30 днів з дня виникнення таких зобов'язань.                                                                               |

Джерело: складено авторами на основі [7]

Визначимо нормативну основу та зміст критеріїв ризиковості операцій:

Критерій 1. Обсяг постачання товару/послуги згідно з кодом УКТЗЕД/Державного класифікатора продукції та послуг/умовним кодом такого товару, зазначений у податковій накладній/розрахунку коригування до податкової накладної на збільшення суми податкових зобов'язань, яку/який подано для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних перевищує величину залишку, щовизначається як різниця між обсягом придбання на митній території України такого/такої товару/послуги (крім обсягу придбання товарів/послуг за операціями, які звільнені від оподаткування та підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою) та/або ввезення на митну територію України такого товару, зазначеного з 1 січня 2017 р. в отриманих податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих у Реєстрі, і митних деклараціях, збільшеного у 1,5 рази, та обсягом постачання відповідного товару/послуги, зазначеного/зазначеної в податкових накладних/розрахунках коригування

(зокрема обсягом постачання за операціями з вивезення за межі митної території України товарів, до яких застосовується режим експортного забезпечення відповідно до вимог статті 19-2 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»), зареєстрованих з 1 січня 2017 р. [8,9]. у Реєстрі за відсутності такого товару/послуги згідно з кодом УКТЗЕД/Державного класифікатора продукції та послуг/умовного коду товару у врахованій таблиці даних платника податку.

Критерій 2. Відсутність (анулювання, зупинення) ліцензій, виданих органами ліцензування, які засвідчують право платника податку на виробництво, експорт, імпорт і оптову торгівлю підакцизними товарами (продукцією), визначеними підпунктами 215.3.1 і 215.3.2 пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), стосовно товарів, зазначених платником податку в податковій накладній/розрахунку коригування, поданих для реєстрації в Реєстрі на дату їх складення.

Критерій 3. Відсутність на дату складення податкової накладної/розрахунку коригування відомостей (актуального запису)

в Реєстрі платників акцизного податку з реалізації пального щодо суб'єкта господарювання, який подав для реєстрації в Реєстрі податкову накладну/розрахунок коригування, у яких зазначено товар (пальне) за кодами згідно з УКТЗЕД відповідно до підпункту 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 Кодексу.

Критерій 4. Складення розрахунку коригування постачальником товарів/послуг до податкової накладної, що складена на отримувача – платника податку, якщо передбачається зміна номенклатури товару/послуги (для товарів за кодами згідно з УКТЗЕД – зміна перших чотирьох цифр кодів, а для послуг за кодами відповідно до Державного класифікатора продукції та послуг – перших двох цифр кодів, за умовними кодами такого товару – перших п'яти цифр кодів), за відсутності у врахованій таблиці даних платника податку товару/послуги згідно з кодом УКТЗЕД/Державного класифікатора продукції та послуг/умовного коду товару, на який здійснюється зміна номенклатури товару/послуги.

Критерій 5. Перевищення суми компенсації вартості товару/послуги, зазначеного/зазначеної в розрахунку коригування на зменшення суми податкових зобов'язань, поданого отримувачем такого товару/послуги для реєстрації в Реєстрі, над величиною залишку, що визначається як різниця між обсягом придбання на митній території України такого/такої товару/послуги (крім обсягу придбання товарів/послуг за операціями, які звільнені від оподаткування та підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою) з 1 січня 2017 р., зазначеного постачальником у зареєстрованих у Реєстрі податкових накладних/розрахунках коригування, складених на отримувача такого/такої товару/послуги, та обсягу постачання (зокрема обсягу постачання за операціями з вивезення за межі митної території України товарів, до яких застосовується режим експортного забезпечення відповідно до вимог статті 19-2 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність») з 1 січня 2017 р., зменшеного у 1,5 рази та зазначеного отримувачем у зареєстрованих у Реєстрі податкових накладних/розрахунках коригування на постачання такого/такої това-

ру/послуги.

Критерій 6. Подання для реєстрації в Реєстрі розрахунку коригування на зменшення податкових зобов'язань до податкової накладної, складеної та зареєстрованої постачальником товарів/послуг на неплатника податку на додану вартість, у строк, що перевищує 30 календарних днів з дня складення податкової накладної, зареєстрованої в Реєстрі без порушення граничних строків реєстрації, встановлених Кодексом, крім розрахунку коригування до податкової накладної, у якій відображені операції з постачання електричної енергії (товарна підпозиція 2716 згідно з УКТЗЕД), постачання природного газу (товарні підпозиції 2705, 2709 та 2711 11 згідно з УКТЗЕД), постачання теплової енергії (умовний код товару 00401).

Таким чином, зазначені критерії ризиковості операції свідчать про можливі порушення вимог діючого законодавства, а відтак операції потребують певної перевірки на наявність таких порушень.

Переходячи до розгляду питання прийняття рішення комісією про реєстрацію чи відмову у реєстрації податкової накладної, реєстрацію якої було до цього зупинено, слід звернути увагу перш за все на той факт, що рішення приймається суб'єктивно, тобто людиною. Рішення комісії про реєстрацію податкової накладної приймається суб'єктивно, тобто формальні підстави відмови (у разі відмови), зазначені у рішенні, відрізняються від реальних мотивів відмови у реєстрації накладної.

У відповідності до п.10 Порядку про прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних формально Комісія регіонального рівня приймає рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі в разі [10]:

- ненадання / часткового надання додаткових письмових пояснень та копій документів стосовно підтвердження інформації, зазначеної у податковій накладній / розрахунку коригування, реєстрацію яких зупинено в Реєстрі, при отриманні Повідомлення;

- та/або надання платником податку

копій документів, складених/оформлених із порушенням законодавства.

Одна з двох зазначених вище формальних причин завжди використовується комісією для відмови, однак реальні причини відмови в реєстрації податкових накладних можуть бути різними. Наприклад, якщо комісія вважає, що правочин з постачання товарів не мав реального характеру (тобто не мав місяця реально, а є лише підробні документи), комісія заявить про надання копій документів, що складені з порушенням діючого законодавства (підробні документи не відповідають вимогам діючого законодавства), а якщо не надано мінімально необхідних доказів реальності певних операцій – запитає їх та у разі ненадання відмовить з причини ненадання / часткового надання додаткових письмових пояснень. При наданні письмових пояснень та копій документів до податкової накладної, реєстрацію якої зупинено, слід не просто надати документи, що не мають формальних недоліків, а спростувати можливе порушення, передбачене відповідним критерієм ризиковості операції.

Формальні вимоги, що висуваються до комплектності переліку документів, які надаються платником для реєстрації зупиненої податкової накладної, висунуто пунктом 5 порядку прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, і такими документами можуть бути:

- договори, у тому числі зовнішньоекономічні контракти, з додатками до них;
- договори, довіреності, акти керівного органу платника податку, якими оформлено повноваження осіб, які одержують продукцію в інтересах платника податку для здійс-

нення операції;

– первинні документи щодо постачання/придбання товарів/послуг, зберігання і транспортування, навантаження, розвантаження продукції, складські документи, інвентаризаційні описи, у тому числі рахунки-фактури / інвойси, акти приймання-передачі товарів (робіт, послуг) з урахуванням наявності певних типових форм і галузевої специфіки, накладні;

– розрахункові документи та/або банківські виписки з особових рахунків;

– документи щодо підтвердження відповідності продукції (декларації про відповідність, паспорти якості, сертифікати відповідності), наявності яких передбачено договором та/або законодавством;

– інші документи, що підтверджують інформацію, зазначену у податковій накладній / розрахунку коригування, реєстрацію яких зупинено в Реєстрі.

Передбачений п.5 Порядку перелік документів може бути поданий платником, а може і не бути. Тобто, подання саме таких документів не передбачено порядком як обов'язковий перелік.

Оскільки кожний із критеріїв зупинки реєстрації податкової накладної відповідає можливим порушенням законодавства при здійсненні операції, податкові наслідки якої оформлено податковою накладною, відтак щодо кожного такого порушення потрібно довести його відсутність. Наведемо таблицю зв'язку між критерієм, можливим порушенням законодавства та предметом доказування, яким таке порушення спростовується. Саме доказування певних фактів щодо операції є метою надання повідомлення про подання пояснень та копій документів щодо податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрацію яких зупинено.

Таблиця 2

Інформаційна модель доведення відсутності податкових порушень

| Критерій                                                                                                                                                                                   | Можливе порушення                                                                         | Предмет доказування, що спростовує можливе порушення |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| Критерій 1 має місце, якщо ми продали товару загалом з 01.01.2017 року на суму більше, ніж в 1,5 разів перевищуючу суму придбання цього товару, згідно зареєстрованих податкових накладних | Фактично товар, що проданий, не був придбаний у поставальників, тобто операція безтоварна | Реальність факту здійснення операції                 |

|                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                     |                                                                                                              |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Критерій 2 має місце, якщо ми згідно податкової накладної продаємо спирт чи алкогольні напої або тютюнові вироби без відповідної ліцензії                                                                                                                   | Торгівля без ліцензії, коли така ліцензія необхідна                                                                 | Наявність ліцензії станом на дату торгівлі або відсутність торгівлі саме під ліцензійними товарами           |
| Критерій 3 має місце, якщо ми не зареєстровані як платник акцизного податку продаючи при цьому пальне згідно податкової накладної                                                                                                                           | Торгівля без реєстрації платником акцизного податку, коли така реєстрація необхідна                                 | Наявність реєстрації станом на дату торгівлі або відсутність торгівлі саме товарами, які потребують торгівлі |
| Критерій 4 має місце, якщо ми використовуючи розрахунок коригування вносимо до податкової накладної зміни щодо номенклатури, які передбачають продаж зовсім інших товарів (робіт чи послуг), аніж були зазначені при первинній виписці податкової накладної | Безпідставна зміна номенклатури у податковій накладній з метою «обходу» системи моніторингу СЕА ПДВ                 | Факт реальності зміни номенклатури, що постачається                                                          |
| Критерій 5 має місце, якщо до реєстрації розрахунку коригування щодо повернення товару покупцем покупець такий товар фактично продав і не має його на залишку                                                                                               | Фактично товар, що проданий, не був повернутий постачальнику після його продажу                                     | Реальність факту повернення товару та наявність підстав для такого повернення                                |
| Критерій 6 має місце, якщо підприємство зменшує податкові зобов'язання за операцією продажу неплатнику ПДВ (наприклад, фізичній особі) більше, ніж через 30 днів з дня виникнення таких зобов'язань                                                         | За проданим товаром після спливу строків можливого його повернення покупцем знімаються податкові зобов'язання з ПДВ | Реальність факту повернення товару та наявність підстав для такого повернення                                |

Джерело: складено авторами на основі [7]

Таким чином, щодо кожного з критеріїв зупинення податкової накладної пакет документів має містити документи, що свідчать про певні та не однакові для всіх критеріїв факти. Звісно, кожна ситуація (правочин) є унікальною і пакет документів, що надається за ним, може суттєво відрізнятися або навіть взагалі не існувати задовільний пакет документів через фактичне порушення законодавства при проведенні самого правочину. Однак щодо кожного з критеріїв можна навести приблизний перелік документів, необхідних для реєстрації податкової накладної.

Так, критерій 1 при спростуванні якого слід довести реальність факту здійснення операції. Як видно з усіх зазначених вище

описів спростування наявності порушень, завжди слід доводити реальність факту здійснення операції. Крім того, це єдине, що слід довести у разі зупинення реєстрації податкової накладної за першим критерієм. Стала практика вимагає доказувати три важливі складові такого доказування – доказування принципової можливості у платника здійснити операцію, доказування здійснення всіх операцій, без яких здійснення операції було б не можливим, надання документів, що мають оформлюватися під час здійснення операції. Надання документів, що мають оформлюватися під час здійснення операції.

Зазвичай під час здійснення операції слід оформлювати певні документи щодо фіксації здійснення її частин між платником



та його замовником (укладання договору, виставлення рахунків, отримання коштів, фізичного переміщення товару, якщо він був, переходу права власності на товар або приймання результатів робіт чи послуг).

Тобто, при складанні пакету документів для реєстрації податкової накладної, реєстрацію якої було зупинено, слід врахувати необхідність надання документів щодо відносин з замовником (таблиця 3).

Таблиця 3

## Перелік документів щодо відносин з замовником

| Обставина                                                                  | Яким документом доводиться                                                                                                                                                                       | Яким чином спростовується (податкова не прийме до уваги документ, якщо...)                                   |
|----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Укладання договору                                                         | Договір та додатки до нього, що стосуються операції                                                                                                                                              | Відсутність договору чи додатків або їх оформлення з порушення вимог законодавства                           |
| Виставлення рахунків                                                       | Рахунок-фактура, що виставлявся в адресу покупця (якщо він виставлявся)                                                                                                                          | -                                                                                                            |
| Отримання коштів                                                           | Банківські виписки за рахунками та днями, у які від покупця надходили кошти в оплату за операцією (якщо кошти вже надходили)                                                                     | -                                                                                                            |
| Фізичне переміщення товару, якщо він був                                   | Товарно-транспортні накладні, перепустки в закриті зони                                                                                                                                          | Відсутність ТТН або їх оформлення з порушення вимог законодавства                                            |
| Перехід права власності на товар або приймання результатів робіт чи послуг | Видаткові накладні та довіреності на отримання ТМЦ або акт виконаних робіт                                                                                                                       | Відсутність накладних, довіреностей, актів виконаних робіт або їх оформлення з порушення вимог законодавства |
| Інші можливі документи                                                     | Будь-які документи, створені в процесі взаємодії з покупцем, наприклад (але не виключно): претензії та результати їх врегулювання, узгодження цін, кількості, строків поставки чи їх змін і т.і. | -                                                                                                            |

Джерело: складено авторами на основі [1]

Надання документів, що доказують здійснення всіх операцій, без яких здійснення операції було б не можливим (пов'язаних операцій). Щодо цієї складової слід звернути увагу на те, що операції бувають різними, однак за критерієм обробки матеріалу їх можна поділити на дві групи – продаж придбаних товарів, робіт чи послуг продаж вироблених товарів, робіт чи послуг. Групи слід розподіляти жорстко – тобто операцію слід вважати продажем придбаних товарів (робіт чи послуг) лише у випадку, коли такі

товари, роботи чи послуги не піддавалися жодній обробці, в іншому разі, навіть за найменшої обробки, слід відносити операцію до другої групи – продаж вироблених товарів, робіт чи послуг. У разі якщо формується пакет документів для доказування реальності здійснення пов'язаних операцій щодо товарів (робіт чи послуг), які ми продаємо без додаткової обробки, нам слід довести лише факт придбання таких товарів. Факт придбання проданих нами товарів доводиться тими самими документами, що

описані у попередній таблиці (окрім довіреності, бо її немає у покупця, єдиний оригінал залишається у постачальника), однак щодо взаємовідносин із нашим постачальником такого товару.

У разі ж якщо формуємо пакет документів для доказування реальності здійснення пов'язаних операцій щодо товарів (робіт чи послуг), які вироблено нами, нам необхідно спиратися на документ, яким визначається собівартість такого товару, та щодо кожної позиції матеріалу чи послуги, наданої нам іншою особою, яку ми включили до документу про собівартість, нам необхідно сформувати пакет документів з його придбання. Факт придбання проданої нами

продукції доводиться тими самими документами, що описані у попередній таблиці (окрім довіреності, бо її немає у покупця, єдиний оригінал залишається у постачальника), однак щодо взаємовідносин із кожним з постачальників матеріалів та послуг, використаними нами для виробництва продукції (роботи чи послуги), а також документом, що підтверджує собівартість товару та використання таких матеріалів.

Надання документів, щодо принципової можливості у платника здійснити операцію. Зазвичай при доказуванні спроможності платника податків щодо здійснювати певні операції слід використовувати документи, які запропоновано в таблиці 4.

Таблиця 4

Перелік документів, щодо принципової можливості у платника здійснити операцію

| Обставина                                                | Яким документом доводиться                                                                        | Яким чином спростовується (податкова не прийме до уваги документ, якщо...) |
|----------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| Наявність персоналу                                      | Штатний розклад                                                                                   | Відсутність інформації про найманих осіб у звітності                       |
| Наявність дозвільних документів                          | Дозволи, ліцензій (якщо вони потрібні для певного виду діяльності)                                | Відсутність відповідних документів у відкритих реєстрах                    |
| Наявність приміщень, транспорту                          | Документи, що підтверджують право власності або право оренди чи іншого використання               | Відсутність відповідних звітів за формою 20-ООП про об'єкти оподаткування  |
| Наявність необхідних видів обладнання                    | Документи, що підтверджують право власності (лише накладні чи акти приймання-передачі) обладнання | -                                                                          |
| Інші необхідні ресурси підприємства (якщо вони потрібні) | Документи, що доводять будь-яким чином наявність таких ресурсів                                   | -                                                                          |

Джерело: складено авторами на основі [7]

Критерій 2 передбачає перевірку правомірності здійснення господарської операції з урахуванням ліцензійних обмежень (Рис.3). Для його спростування необхідно документально підтвердити наявність у суб'єкта господарювання відповідної ліцензії, чинної станом на дату здійснення операції (торгівлі), або надати обґрунтовані докази того, що фактична господарська діяльність не стосувалася товарів (продукції, послуг), обіг яких підлягає ліцензуванню відповідно до вимог чинного законодавства. У разі доведення одного з зазначених поло-

жень, підстави для застосування критерію ризиковості за цим пунктом вважаються такими, що відсутні.

Критерій 3 стосується відповідності суб'єкта господарювання вимогам податкового законодавства щодо акцизного оподаткування (Рис.4). Для його спростування необхідно надати документальне підтвердження реєстрації суб'єкта як платника акцизного податку, чинної станом на дату здійснення відповідної господарської операції.

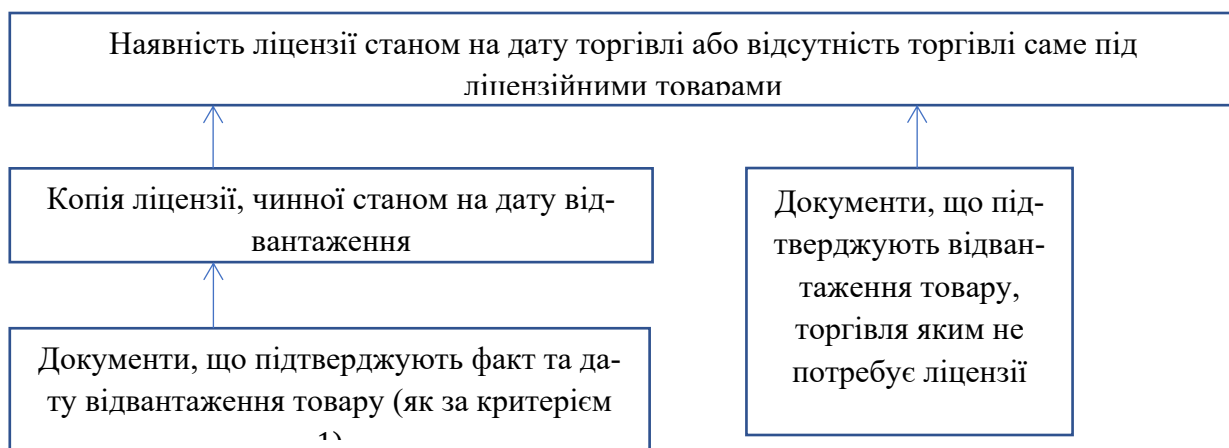


Рис. 3. Перелік документів для спростування критерію 2  
Джерело: складено авторами на основі [7]

Альтернативно, слід обґрунтувати відсутність у діяльності суб'єкта фактів торгівлі товарами, що підпадають під визначення підакцизних згідно з Податковим кодексом

України. За наявності таких підтверджень застосування даного критерію втрачає підставність.

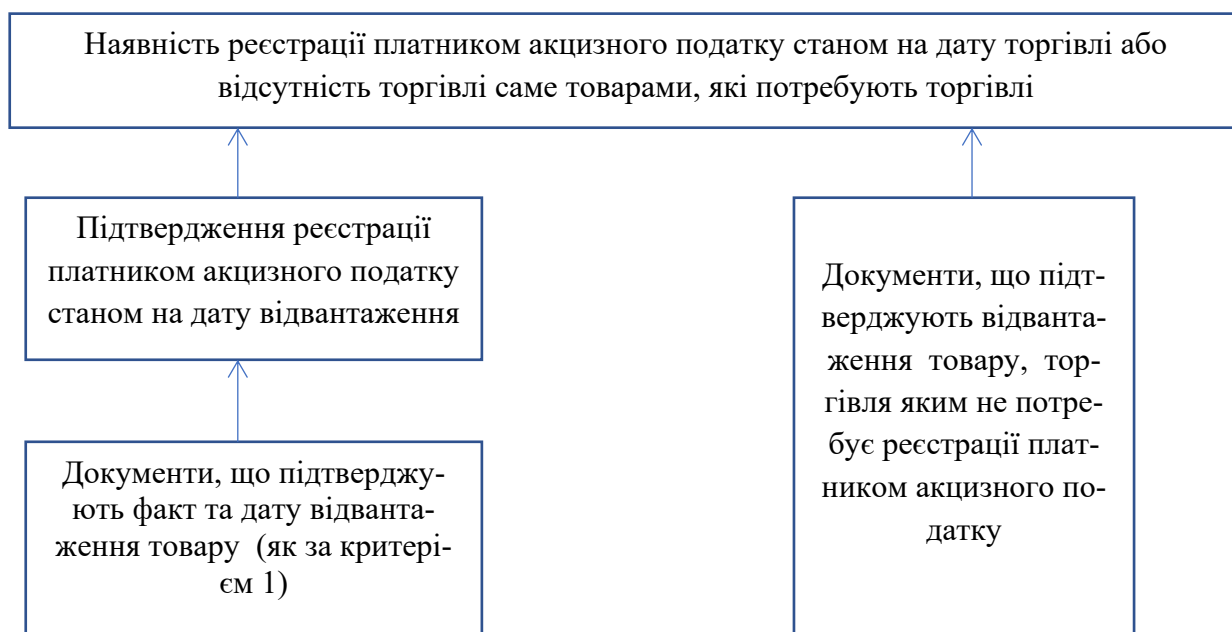


Рис. 4. Перелік документів для спростування критерію 3  
Джерело: складено авторами на основі [7]

Критерій 4 передбачає оцінку достовірності та реальності здійснених змін у номенклатурі товарів (робіт, послуг), що постачаються (Рис.5). Для його спростування необхідно надати документально підтверджені докази фактичного здійснення таких змін, які обґрунтовують логіку та послідовність коригування номенклатури. Зокрема, це можуть бути первинні документи, комерційні пропозиції, внутрішні розпорядчі акти,

договори або додаткові угоди, що свідчать про правомірність та економічну доцільність відповідних змін.

Наявність переконливих доказів дозволяє вважати застосування цього критерію необґрунтованим.

Критерії 5 і 6 орієнтовані на виявлення фіктивних або безпідставних операцій, пов'язаних із поверненням товарів (рис.6).

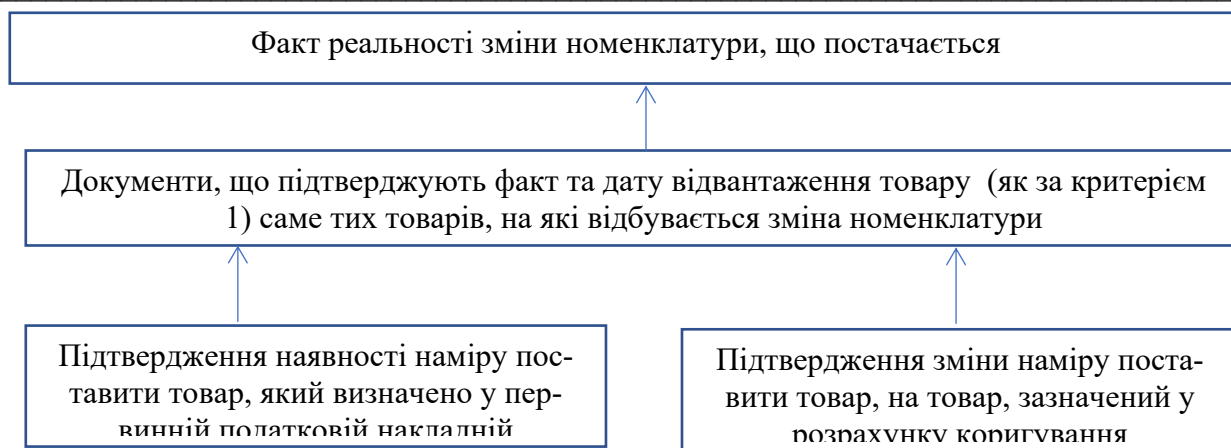


Рис. 5. Перелік документів для спростування критерію 4  
Джерело: складено авторами на основі [7]

Для спростування застосування цих критеріїв необхідно надати документально підтверджені докази фактичного здійснення повернення товару, а також наявності правових, господарських або технологічних підстав для такого повернення. Зокрема, слід пред'явити відповідні первинні документи (акти повернення, видаткові накладні,

коригування податкових накладних, акти розбіжностей, претензії тощо), що фіксують факт повернення, а також пояснення сторін щодо причин повернення – наприклад, невідповідність якості, помилки в постачанні, відмова від товару тощо. Повнота й достовірність таких доказів унеможливорює застосування зазначених критеріїв ризиковості.

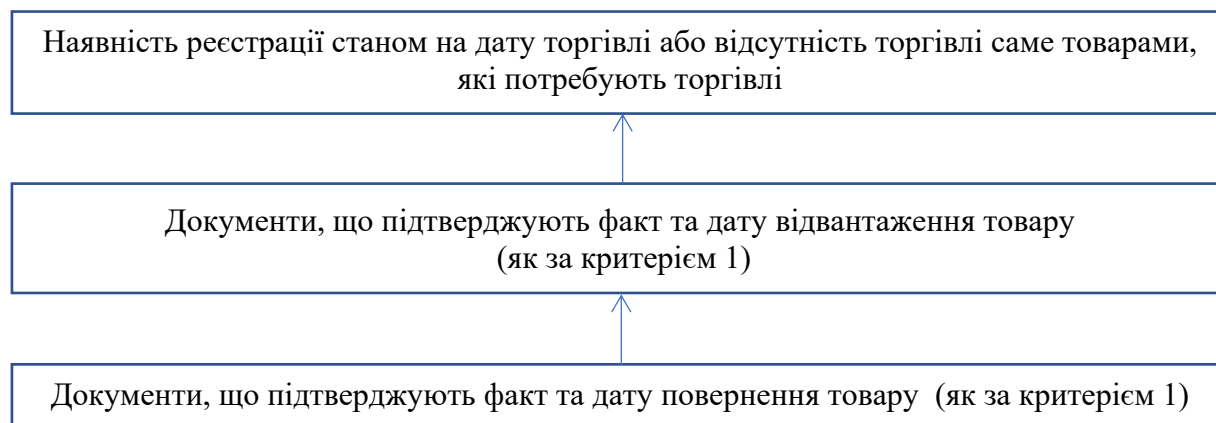


Рис. 6. Перелік документів для спростування критеріїв 5,6  
Джерело: складено авторами на основі [7]

До пакету документів, що надається для реєстрації податкової накладної, обов'язково входять письмові пояснення. В зазначених поясненнях слід лише описати щодо кожного документу про що на вашу думку він свідчить та яким чином доводить реальність операції та правильність виписки податкової накладної.

Таким чином, документальне підтвердження є ключовим елементом у процесі розблокування податкових накладних,

оскільки саме на основі поданих доказів податковий орган приймає рішення щодо обґрунтованості господарської операції. Систематизовані та правильно оформлені документи дозволяють ефективно спростувати критерії ризиковості та зменшити ймовірність помилкового визнання платника ризиковим. Наявність чітких переліків необхідної документації підвищує прозорість процедур, сприяє правовій визначеності та

забезпечує захист інтересів сумлінного бізнесу.

**Висновки.** Стратегічний розвиток системи електронного адміністрування податків є ключовим чинником підвищення ефективності податкового контролю та прозорості взаємодії між державою і платниками. Запровадження цифрових інструментів сприяє автоматизації процесів, мінімізації людського фактору та оперативному виявленню ризикових операцій. У результаті держава отримує більш керовану систему адміністрування, а бізнес – передбачуване середовище з чіткими правилами та зниженим рівнем податкових конфліктів.

Розуміння критеріїв ризиковості на рівні суб'єктів господарювання є необхідною передумовою для своєчасного реагування на дії податкових органів та уникнення необґрунтованого зупинення податкових накладних. Усвідомлення змісту кожного критерію дозволяє підприємствам проактивно формувати необхідну доказову базу та здійснювати коректну податкову документацію. Такий підхід сприяє зниженню податкових ризиків, зміцненню довіри з боку контролюючих органів і забезпеченню стабільності господарської діяльності. Тому у контексті протидії ризиковості та забезпечення належної податкової звітності обліковий персонал має актуалізовувати компетенції з нормативно-правової обізнаності, зокрема щодо податкового законодавства та критеріїв ризиковості. Важливо також розвивати аналітичне мислення й навички систематизації первинної документації для своєчасного формування доказової бази. Додатково необхідні цифрові компетенції для ефективної роботи в електронних системах адміністрування податків.

Подальші дослідження можуть зосереджуватись на створенні та впровадженні автоматизованих алгоритмів для ідентифікації та оцінки ризиковості господарських операцій із застосуванням сучасних технологій штучного інтелекту та машинного навчання. Такі алгоритми можуть враховувати багатофакторні моделі, історичні дані, типові сценарії зловживань, а також здатні до самонавчання на основі накопиченої податкової інформації, що значно підвищить об'єктивність та швидкість прийняття рі-

шень. У перспективі це дозволить не лише зменшити кількість помилкових зупинень податкових накладних, але й сформувати більш прогнозовану систему ризикоорієнтованого контролю, яка забезпечить баланс між інтересами держави та бізнесу в контексті сталого розвитку.

### Література:

1. Метелиця В.В., Подолянчук О.А. Управління ризиками блокування податкових накладних/розрахунків коригувань агропідприємств. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. Вінниця: ВНАУ. 2020. № 2. С. 133-149. DOI: 10.37128/2411-4413-2020-2-10
2. Булавко І.М., Чижевська Л.В. Зупинка реєстрації податкових накладних/розрахунків коригувань: передумови та наслідки. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2024. 1 (57). С. 12-19. DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2024-1\(57\)-12-19](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2024-1(57)-12-19)
3. Крилов Д.Б. Проблемні аспекти процедур, пов'язаних з моніторингом та реєстрацією податкових накладних. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. 5. С. 341-347. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2023.05.61>
4. Десятнюк О., Чорноус В. Удосконалення моніторингу ризиків під час реєстрації податкових накладних. *Світ фінансів*. 2025. 3 (84). С. 71-82. DOI: 10.35774/sf2025.03.071
5. Лаврук М.О. Шляхи подолання проблем бізнесу щодо блокування реєстрації податкових накладних. Сучасні проблеми і перспективи економічної динаміки: Матеріали X Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції здобувачів вищої освіти та молодих учених, 2023. с. 205-208. URL: <https://dspace.udpu.edu.ua/bitstream/123456789/16058/1/%2B2023%20%D0%97%D0%91%D0%86%D0%A0%D0%9D%D0%98%D0%9A%2016.11.23.pdf#page=205>
6. Дрозд І.К., Назарова Г.Б. Регуляторні аспекти реєстрації податкових накладних з податку на додану вартість: проблеми, ризики, перспективи. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2025. 2 (61). С. 3-15. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2025-2\(61\)-3-15](https://doi.org/10.26642/pbo-2025-2(61)-3-15)
7. Податковий кодекс України : Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
8. Державний класифікатор продукції та послуг ДК 016:2010 (Загальні положення. Секція А) : Класифікатор; Держспоживстандарт України від 11.10.2010 № 457 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v457a609-10>
9. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 № 959-XII // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/959-12>

10. Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію/ відмову в реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Наказ; Мінфін України від 12.12.2019 № 520. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1245-19>

### References:

1. Metelitsa, V.V., & Podolyanchuk, O.A. (2020). Upravlinnia ryzykamy blokuвання podatkovykh nakladnykh/rozrakhunkiv koryhuvan ahropidpriemstv. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktualni pyannia nauky i praktyky*. Vinnytsia: VNAU. (2), 133-149. DOI: 10.37128/2411-4413-2020-2-10
2. Bulavko, I.M., & Chyzhevska, L.V. (2024). Zupynka reiestratsii podatkovykh nakladnykh/rozrakhunkiv koryhuvan: peredumovy ta naslidky. *Problemy teorii ta metodolohii bukhholderskoho obliku, kontroliu i analizu*, 1(57), 12-19. DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2024-1\(57\)-12-19](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2024-1(57)-12-19)
3. Krylov, D.B. (2023). Problemni aspekty protsedur, poviazanykh z monitoryngom ta reiestratsiiei podatkovykh nakladnykh. *Analychno-porivnialne pravoznavstvo*, (5), 341-347. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2023.05.61>
4. Desyatniuk, O., & Chornous, V. (2025). Udoskonalennia monitoryngu ryzykiv pid chas reiestratsii podatkovykh nakladnykh. *Svit finansiv*, 3(84), 71-82. DOI: 10.35774/sf2025.03.071
5. Lavruk, M.O. (2023). Shliakhy podolannia problem biznesu shchodo blokuвання reiestratsii podatkovykh nakladnykh. *Proceedings from MIIM '23: X Vseukrainska naukovo-praktychna internet-konferentsia zdobuvachiv vyshchoi osvity ta molodykh uchenykh*
6. Drozd, I.K., & Nazarova, H.B. (2025). Rehuliatorni aspekty reiestratsii podatkovykh nakladnykh z podatku na dodanu vartist: problemy, ryzyky, perspektyvy. *Problemy teorii ta metodolohii bukhholderskoho obliku, kontroliu i analizu*, 2(61), 3-15. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2025-2\(61\)-3-15](https://doi.org/10.26642/pbo-2025-2(61)-3-15)
7. Podatkovi kodeks Ukrainy. Kodeks Ukrainy. *Zakon, Kodeks vid 02.12.2010 № 2755-VI*. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy». Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> Tax Code of Ukraine № 2755-VI (2010, December, 2). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
8. Derzhavnyi klasyfikator produktsii ta posluh DK 016:2010 (Zahalni polozhennia. Sektsiia A). *Klasyfikator. Derzhspozhyvstandart Ukrainy vid 11.10.2010 № 457*. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy». Verkhovna Rada Ukrainy. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/v457a609-10>
9. Pro zovnishnoekonomichnu diialnist. *Zakon Ukrainy vid 16.04.1991 № 959-XII*. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy». Verkhovna Rada Ukrainy. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/959-12>.
10. Pro zatverdzhennia Poriadku pryiniattia rishen pro reiestratsiiu/ vidmovu v reiestratsii podatkovykh nakladnykh/ rozrakhunkiv koryhuvannia v Yedynomu reiestri podatkovykh nakladnykh. *Nakaz; Minfin Ukrainy vid 12.12.2019 № 520*. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy». Verkhovna Rada Ukrainy. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1245-19>

## MECHANISM FOR SUSPENSION AND UNBLOCKING VAT TAX CHARGES AS A TOOL OF MANAGEMENT CONTROL IN THE CONTEXT OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT

*O. V. Usatenko, D.E., Professor, Dnipro University of Technology,  
N. L. Shyshkova, Ph. D. (Econ.), Associate Professor, Dnipro University of Tehnology,  
D. V. Nesterov, Master's Student, Dnipro University of Technology,*

**Methods.** The methodological foundation of the study is based on the scientific contributions of experts and the norms of tax legislation governing VAT taxation. The results were obtained through methods of analysis and synthesis, used to generalize the procedures for registering tax invoices with regard to potential events, mechanisms for suspending and unblocking VAT invoices, and identifying existing shortcomings in management control processes related to organizational and documentary responses. Historic and logical approaches were employed to examine regulatory approaches to the development of risk criteria for operations, as well as their characteristics and applications. General and specific methods were applied in forming specific lists of documents and developing recommendations to improve procedures for proving the absence of tax violations and addressing identified issues. A systemic approach enabled a comprehensive risk analysis and the development of proposals to enhance the transparency and reliability of tax information.

**Results.** The article summarizes methodological approaches to enhancing the effectiveness of management control over tax reporting, focusing on the mechanism for suspending and unblocking VAT invoices. It analyzes current directions in the development of tax control systems within a risk-based approach, identifying organizational and practical shortcomings, particularly those related to assessing the risks of fictitious transactions. Specific steps taxpayers should take to improve

transparency, aligned with European standards, are outlined. The main categories of risks and the criteria for assessing the reliability of tax information used in decisions to suspend or unblock tax invoices are systematized. An information model for proving the absence of tax violations is proposed as a response mechanism within the VAT electronic administration system.

**Novelty.** The study summarizes methodological, organizational, and practical improvements to management control of tax reporting in the context of Ukraine's European integration processes and the harmonization of tax regulation at the business entity level, particularly concerning the suspension and unblocking of VAT invoices.

**Practical value.** The research results have an applied nature, offering step-by-step approaches, scientific and methodological developments, and solutions to organizational shortcomings in tax reporting management control. They support the creation of a modern model for monitoring the circulation of VAT invoices, enhancing tax administration efficiency and increasing trust among users of financial information.

**Keywords:** management control, tax reporting, VAT invoices, suspension and unblocking mechanism, risk-based approach, electronic administration, sustainable development.

*Стаття надійшла до редакції 26.10.25 р.*

*Прийнята до публікації 12.11.25 р.*

*Дата публікації 26.12.25 р.*