

Алгоритм дій платника податку, якому в автоматичному режимі зупинено реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних

На постійній основі фахівцями Головного управління ДПС в Одеській області проводиться факторний аналіз економічних відносин платників з метою виявлення господарських операцій, які згідно з даними електронної звітності та іншої інформації можуть свідчити про ризики мінімізації розрахунків з бюджетом та ухилення від оподаткування.

Постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 №1165 затверджено: Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - Порядок зупинення реєстрації ПН/РК); Порядок розгляду скарги щодо рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - Порядок розгляду скарг); визначено Критерії ризиковості платника податку на додану вартість, Перелік показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку на додану вартість, Критерії ризиковості здійснення операцій (далі - Постанова № 1165).

В п.3 Порядку зупинення реєстрації ПН/РК визначено, що ПН/РК (крім РК, складених у разі зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику, та РК, складених на неплатника податку), які подаються для реєстрації в Реєстрі, перевіряються щодо відповідності таким ознакам безумовної реєстрації ПН/РК, а саме:

1) ПН, яка не підлягає наданню отримувачу (покупцю) та/або складена за операцією, звільненою від оподаткування;

2) обсяг постачання, зазначений платником податку в ПН/РК (крім РК, поданих для реєстрації в іншому місяці, ніж місяць, в якому вони складені), зареєстрованих у Реєстрі в поточному місяці, з урахуванням поданої для реєстрації в Реєстрі ПН/РК, становить менше 500 тис. гривень за умови, що обсяг постачання товарів/послуг, зазначений у них у поточному місяці за операціями з одним отримувачем - платником податку, не перевищує 50 тис. гривень, сума податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), сплачена у попередньому місяці, становить більше 20 тис. гривень, та керівник - посадова особа такого платника податку є особою, яка займає аналогічну посаду не більше ніж у трьох (включно) платників податку;

3) одночасно виконуються такі умови:

- загальна сума податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), сплачена за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому складено ПН/РК, платником податку та його відокремленими підрозділами, якими подано ПН/РК на реєстрацію в Реєстрі, становить більше 1 млн. гривень;

- значення показника D, розрахованого згідно з цим підпунктом, становить більше 0,05. Показник D розраховується за такою формулою:

$$D = S/T,$$

де S - загальна сума сплачених за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому складено ПН/РК, сум єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податків і зборів, контроль за справлянням яких покладено на ДПС, платником податку та його відокремленими підрозділами;

T - загальна сума постачання товарів/послуг на митній території України, що оподатковуються за ставками 0, 20 і 7 відсотків, зазначеними платником податку в ПН/РК, зареєстрованих у Реєстрі за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому складено податкову накладну / розрахунок коригування;

- значення показника Р є меншим, ніж значення, розраховане за такою формулою:

$$P = P_m \times 1,4,$$

де Р - сума податку на додану вартість, зазначена платником податку в ПН/РК, зареєстрованих у Реєстрі у звітному (податковому) періоді, з урахуванням поданої на реєстрацію в Реєстрі ПН/РК;

Р_м - найбільша місячна сума податку на додану вартість, зазначена у ПН/РК, зареєстрованих платником податку в Реєстрі за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому складено ПН/РК.

Значення показників D та Р відображаються в електронному кабінеті платнику податку;

4) у ПН/РК відображена операція з товаром за кодом згідно з УКТЗЕД та/або послугою за кодом згідно з Державним класифікатором продукції та послуг, які зазначені у таблиці даних платника податку, врахованій контролюючим органом.

Також зазначено, що у разі, коли за результатами перевірки ПН/РК визначено, що ПН/РК відповідають одній з ознак безумовної реєстрації, визначених у пункті 3 цього Порядку, реєстрація таких ПН/РК не зупиняється в Реєстрі (п. 4 Порядку зупинення реєстрації ПН/РК).

У разі коли за результатами автоматизованого моніторингу платник податку, яким складено ПН/РК, відповідає хоча б одному критерію ризиковості платника податку, реєстрація таких ПН/РК зупиняється.

Питання відповідності/невідповідності платника податку критеріям ризиковості платника податку розглядається комісією регіонального рівня.

У разі встановлення відповідності платника податку хоча б одному з критеріїв ризиковості платника податку комісією регіонального рівня приймається рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку (п. 6 Порядку зупинення реєстрації ПН/РК).

При цьому, вимогами п.7 Порядку зупинення реєстрації ПН/РК визначено, що у разі, коли за результатами автоматизованого моніторингу ПН/РК встановлено, що відображена в них операція відповідає хоча б одному

критерію ризиковості здійснення операції, крім ПН/РК, складених платником податку, який відповідає хоча б одному показнику, за яким визначається позитивна податкова історія, реєстрація таких ПН/РК зупиняється.

Пунктом 26 Порядку зупинення реєстрації ПН/РК визначено, що Комісія регіонального рівня діє в межах повноважень, визначених цим Порядком (Порядком зупинення реєстрації ПН/РК) та Порядком прийняття рішень про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - Порядок прийняття рішень про реєстрацію ПН/РК), затвердженим Мінфіном (Наказ Міністерства фінансів України 12.12.2019 №520).

у разі зупинення реєстрації ПН/РК в Реєстрі платник податку має право подати копії документів та письмові пояснення стосовно підтвердження інформації, зазначеної у ПН/РК, для розгляду питання прийняття комісією регіонального рівня рішення про реєстрацію / відмову в реєстрації ПН/РК в Реєстрі (п. 4 Порядку прийняття рішень про реєстрацію ПН/РК)

Письмові пояснення та копії документів, зазначених у пункті 5 цього Порядку, платник податку має право подати до контролюючого органу протягом 365 календарних днів, що настають за датою виникнення податкового зобов'язання, відображеного в податковій накладній / розрахунку коригування (п. 6 Порядку прийняття рішень про реєстрацію ПН/РК).

Письмові пояснення та копії документів, подані платником податку до контролюючого органу відповідно до пункту 4 цього Порядку, розглядає комісія регіонального рівня (п. 9 Порядку прийняття рішень про реєстрацію ПН/РК).

Комісія регіонального рівня **приймає рішення про відмову в реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Реєстрі в разі:**

ненадання платником податку письмових пояснень стосовно підтвердження інформації, зазначеної у податковій накладній / розрахунку коригування, реєстрацію яких зупинено в Реєстрі;

та/або ненадання платником податку копій документів відповідно до пункту 5 цього Порядку;

та/або надання платником податку копій документів, складених/ оформлених із порушенням законодавства (п. 11 Порядку прийняття рішень про реєстрацію ПН/РК).

Рішення комісії контролюючого органу приймається шляхом відкритого голосування. Рішення комісії контролюючого органу приймається більшістю голосів присутніх на засіданні членів такої комісії (абз.14-15 п.40 Порядку зупинення реєстрації ПН/РК).

Комісія контролюючого органу перевіряє подані платником податку копії документів щодо їх достовірності шляхом звірки даних, які містяться в таких копіях документів, з даними, що надходять або можуть бути отримані з інших

джерел інформації (реєстри, що ведуться державними органами, документи, зокрема електронні) (п. 44 Порядку зупинення реєстрації ПН/РК).

Відповідно пункту 38 Порядку зупинення реєстрації ПН/РК: члени комісії контролюючого органу зобов'язані не розголошувати відомостей, що стали їм відомі у зв'язку з участю в роботі комісії, і не використовувати їх у своїх інтересах або інтересах третіх осіб.

Одночасно слід зазначити, що для цілей податкового обліку мають значення лише реальні (фактичні операції з придбання товарів (робіт, послуг), вчинені з метою їх використання в своїй господарській діяльності, що пов'язана з рухом активів, зміною зобов'язань чи власного капіталу платника та відповідають економічному змісту, відображеному в укладених платником податку договорах, що має підтверджуватись належним чином оформленими первинними документами. Вказана позиція викладена в постановках Верховного суду від 03.10.2019 у справах № П/811/3228/14, № 804/98/15.

Крім вказаного, 04.06.2020 Верховний Суд у справі № 825/1630/17 зазначив, що якщо між суб'єктами господарювання була підписана вся первинна документація (договори, акти, видаткові накладні тощо), а також була зареєстрована податкова накладна, то це не є беззаперечним фактом реальності господарської операції між контрагентом та платником податків. **Будь-яка господарська операція повинна, перш за все, мати ділову мету та економічну вигоду.**

З цього приводу Суд зазначив: «за певних інших обставин названі документи можуть свідчити про існування господарських операцій, які за формою (зовнішнім вираженням) можуть підпадати під визначення реальних і таких, що зумовлюють зміни в структурі активів, зобов'язань та власного капіталу суб'єкта господарювання. Водночас потрібно, щоб ці документи підтверджували і розкривали суть, внутрішню сторону господарських операцій, їх справжність, економічну вигоду (виправданість, ризик) і ділову мету. В іншому випадку первинні документи не можуть вважатися юридично значимими документами для цілей формування даних бухгалтерського та, відповідно, податкового обліку».

Таким чином, у разі надання платником податку письмових пояснень стосовно підтвердження інформації, зазначеної у ПН/РК, реєстрацію яких зупинено в Реєстрі, ймовірно Комісія регіонального рівня прийме рішення про реєстрацію такої ПН/РК.

Алгоритм дій суб'єкта господарювання, по якому прийнято рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку

Для упередження формування ризикового ПДВ, на центральному рівні (ДПС України) створена та функціонує Система Автоматизованого Моніторингу Критеріїв Оцінки Ризиків (САМКОР).

Постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 №1165 затверджено: Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; Порядок розгляду скарги щодо рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; визначено Критерії ризиковості платника податку на додану вартість, Перелік показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку на додану вартість, Критерії ризиковості здійснення операцій (далі - Постанова № 1165).

Питання відповідності/невідповідності платника податку критеріям ризиковості платника податку розглядається комісією регіонального рівня.

У разі встановлення відповідності платника податку хоча б одному з критеріїв ризиковості платника податку комісією регіонального рівня приймається рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку.

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

Платник податку отримує рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку через електронний кабінет у день прийняття такого рішення (додаток 4).

У рішенні зазначається підстава, відповідно до якої встановлено відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку.

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

У разі виявлення обставин та/або отримання інформації, визначених абзацом сьомим цього пункту, та прийняття комісією регіонального рівня рішення про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку платник податку отримує таке рішення в електронному кабінеті в день його прийняття (додаток 4).

Інформація та копії документів подаються платником податку до ДПС в електронній формі засобами електронного зв'язку з урахуванням вимог Законів України "Про електронні документи та електронний документообіг", "Про електронні довірчі послуги" та Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами, затвердженого Мінфіном.

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

договори, зокрема зовнішньоекономічні контракти, з додатками до них;

договори, довіреності, акти керівного органу платника податку, якими оформлено повноваження осіб, які одержують продукцію в інтересах платника податку для здійснення операції;

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

розрахункові документи та/або банківські виписки з особових рахунків;

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

інші документи, що підтверджують невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку.

Інформацію та копії документів, подані платником податку, комісія регіонального рівня розглядає протягом семи робочих днів, що настають за датою їх надходження, та приймає відповідне рішення.

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

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

Якщо комісією регіонального рівня протягом семи робочих днів, що настають за датою надходження зазначеної інформації та документів, не прийнято відповідного рішення, платник податку виключається з переліку платників податку, які відповідають критеріям ризиковості платника податку.

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