

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 P є меншим, ніж значення, розраховане за такою формулою:

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

де P - 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;

P_m - 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 P 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 постановах 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.**