

Останніми роками почала приділятися увага до поліпшення стану автомобільних доріг в Україні. Почали виділятися кошти на будівництво, реконструкцію та ремонт автомобільних доріг, зокрема в рамках програми «Велике будівництво».

Разом з тим, наявні обсяги фінансування все ж є недостатніми для забезпечення відновлення доріг України. Приблизний обсяг фінансування для проведення робіт на всіх дорогах складає 5 трильйонів гривень (близько 140 млрд дол.), які мають бути інвестовані протягом 10 років, після чого потребуватиме додаткового фінансування ремонт доріг, які були реконструйовані у першу чергу. Таким чином Державний дорожній фонд у найближчі роки має бути збільшений в десятки разів. Такі інвестиції, на сьогодні, неможливо забезпечити зі зведеного бюджету України (тим більше в умовах війни з росією), але за допомогою державно-приватного партнерства у повоєнний період (зокрема, концесії) можливо залучити значні суми з розподілом витрат бюджету на 10-20 років [1].

Література:

1. Притоманов В., Мельник З., Шляхетко А. Зелена книга. Будівництво та ремонт автомобільних доріг. URL: <https://www.slideshare.net/BRDO/ss-204059248> (дата звернення: 26.11.2023)
2. Концепція державної цільової економічної програми розвитку автомобільних доріг загального користування державного значення на 2018-2022 роки : Розпорядження КМУ від 11.01.2018 р. № 34-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2018-p#Text> (дата звернення: 26.11.2023)
3. Про автомобільні дороги : Закон України від 08.09.2005 р. № 2862-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2862-15#Text> (дата звернення: 26.11.2023)

УДК 336.225.673

Фоміна Тетяна

кандидат економічних наук, доцент
доцент кафедри аудиту, обліку та оподаткування,

Чумак Віталій

здобувач третього (освітньо-наукового) рівня вищої освіти
Центральноукраїнський національний технічний університет
м. Кропивницький, Україна

РИЗИКОВІСТЬ ОПЕРАЦІЙ ЯК ПІДСТАВА ДЛЯ ЗУПИНКИ РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ

Одним із викликів для сучасного українського бізнесу у період глобальної та локальної економічної кризи, спричиненої наслідками тривалих карантинних обмежень, а наразі воєнного стану, є зупинка реєстрації податкових накладних. Зупинка реєстрації податкових накладних має доволі

серйозні наслідки для суб'єкта господарювання: зупинка масштабної операції з контрагентом, порушення договірних відносин, непередбачені фінансові втрати, витрачання часу на відновлення реєстрації тощо. Поряд з цим, таку процедуру слід розглядати і під кутом її ефективності у частині здійснення податкового контролю.

За даними звіту про виконання Плану роботи ГУ ДПС у Кіровоградській області протягом першого півріччя 2023 р. за результатами автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних (розрахунків коригування) критеріям оцінки ступеня ризиків зупинена реєстрацію 18 203 податкових накладних на суму ПДВ 560,5 млн.грн. За результатами роботи комісії ГУ ДПС розглянуто 16 203 Повідомлень щодо подачі документів про підтвердження реальності здійснення операцій по зупиненим податковим накладним по 1 450 суб'єктам господарювання на загальну суму 517,9 млн.грн. За результатами розгляду Повідомлень: 1 350 суб'єктів господарювання по 15 478 Повідомленнях зареєстровані податкові накладні на суму 473,7 млн.грн.; по 296 суб'єктам господарювання по 725 Повідомленнях відмовлено у реєстрації податкових накладних на суму 44,2 млн.грн. Крім того, до переліку ризикових суб'єктів господарювання включено 128, яким у СЕА ПДВ заблоковано 112,3 млн.грн. [1]. Отже, з наведених даних видно, що при поданні Повідомлень щодо подачі документів про підтвердження реальності здійснення операцій більше 95% суб'єктів господарювання отримують позитивну відповідь (відновлюється реєстрація податкових накладних).

На виконання вимог ст. 201 ПКУ «на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений ПКУ термін» [2]. Слід додати, що на період дії воєнного стану в Україні терміни реєстрації податкових накладних та Розрахунків коригування було подовжено, що визначено відповідним Законом України [3]. Крім того, даним нормативним документом було збільшено на 2 години операційний день, зокрема, приймання від платників електронних документів (у тому числі податкових накладних/розрахунків коригування) відбувається з 8:00 по 20:00. Також визначено, що операційний день для реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН у граничний строк їх реєстрації в ЄРПН триває з 0 годин до 24 години, а квитанція про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування може бути надіслана платнику податку не пізніше наступного операційного дня (до введення воєнного стану було – протягом операційного дня).

Строки реєстрації податкових накладних згруповані у таблиці 1.

Таблиця 1 – Строки реєстрації податкових накладних (розрахунків коригування)

Дата виписки податкової накладної (розрахунку коригування)	Терміни реєстрації в ЄРПН	Тимчасово, протягом дії воєнного стану та 6 місяців після місяця, в якому воєнний стан буде припинено або скасовано (починаючи з 16 січня 2023 року)
Для податкових накладних/розрахунків коригування, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця	до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені	до 5 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені
Для податкових накладних/розрахунків коригування, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця	до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені	до 18 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені
Для зведених податкових накладних, а також складених за операціями, визначеними п.198.5 ПКУ (розрахунків коригування до них), встановлені п. 201.10 ПКУ	протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем місяця, в якому вони складені	

Джерело: складено авторами на основі [2]

За порушення строків реєстрації податкових накладних (розрахунків коригування) ПКУ передбачено штрафні санкції. Тому платники ПДВ намагаються контролювати дотримання строків реєстрації податкових накладних в ЄРПН. Слід підкреслити, що ЄРПН – це складова системи електронного адміністрування ПДВ, тому реєстрація податкових накладних (розрахунків коригування) відбувається тільки способами телекомунікаційного зв'язку за допомогою відповідних програмних сервісів.

Механізм зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, організаційні та процедурні засади діяльності комісій з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, права та обов'язки їх членів закріплено у Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН [4].

При зупинці реєстрації податкової накладної спрацьовує критерій ризиковості здійснення операції або факт віднесення платника ПДВ до ризикового. Критеріїв ризиковості здійснення операції наразі шість, вони згруповані у таблиці 2.

Таблиця 2 – Критерії ризиковості здійснення операцій

Зміст критерію згідно Порядку № 1165 (скорочено)	Пояснення щодо реалізації критерію	Проблеми і ризики
<p>Обсяг постачання товару/послуги за кодом УКТЗЕД/ДКПП, зазначений у ПН(РК), що подано для реєстрації в ЄРПН, перевищує величину залишку, що визначається як різниця між обсягом придбання з 01.01.2017 р. в отриманих ПН (РК), зареєстрованих в ЄРПН, збільшеного у 1,5 рази, та обсягом постачання відповідного товару/послуги, зазначеного/зазначеної в ПН (РК), зареєстрованих з 01.01.2017 р. у ЄРПН</p>	<p>Отже, щоб визнати операцію ризиковою, має встановитись така умова:</p> $O_{\text{пост}}(\text{ПН/РК}) \geq O_{\text{прид}}(\text{ПН/РК}) * 1,5 - O_{\text{пост}}(\text{ПН/РК}), \text{ де}$ <p>$O_{\text{пост}}(\text{ПН/РК})$ – ПДВ, зазначений в ПН (РК), поданий на реєстрацію в ЄРПН;</p> <p>$O_{\text{прид}}(\text{ПН/РК})$ – ПДВ з придбання за відповідним кодом за зареєстрованими ПН в ЄРПН за весь час починаючи з 01.01.2017 р.;</p> <p>$O_{\text{пост}}(\text{ПН/РК})$ – ПДВ з постачання за відповідним кодом за зареєстрованими ПН (РК) в ЄРПН з 01.01.2017 р.</p> <p>Слід додати, що перевірка такої відповідності здійснюється окремо за кожним кодом (перевірка віртуального складу)</p>	<p>Умова може порушуватись у виробників продукції та постачальників послуг, оскільки на придбанні та постачанні зазначаються різні коди. Може не виконуватись умова у суб'єктів господарювання, які придбавають товари у неплатників ПДВ; або мають націнку більш ніж 50%; або отримують аванси за ще не придбані товари</p>
<p>Відсутність (анулювання, зупинення) ліцензій, виданих органами ліцензування стосовно товарів, зазначених платником податку у ПН (РК), поданих для реєстрації в ЄРПН</p>	<p>Даний критерій контролює дотримання вимог щодо наявності чинної ліцензії. Критерій може бути застосований, якщо відбувається торгівля підакцизними товарами (алкоголь, тютюн тощо), а постачальник не має ліцензії на оптову торгівлю, експорт чи імпорт</p>	<p>Податкові накладні, виписані під час здійснення роздрібної торгівлі під даний критерій не потрапляють, проте на практиці система автоматичної перевірки їх не завжди розпізнає</p>
<p>Відсутність на дату складення ПН (РК) в Реєстрі платників акцизного податку з</p>	<p>Коли на момент складання ПН (РК) про продавця немає актуального запису в</p>	<p>Якщо здійснюється реалізація непідакцизними маслами/мастилами/розчинниками, які йдуть за підакцизними</p>

Зміст критерію згідно Порядку № 1165 (скорочено)	Пояснення щодо реалізації критерію	Проблеми і ризики
реалізації пального щодо суб'єкта господарювання, який подав для реєстрації в ЄРПН ПН (РК), у яких зазначено товар (пальне) за кодами згідно з УКТЗЕД відповідно до підпункту 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 ПКУ	Реєстрі платників пального акцизу, то за такими ПН (РК) буде зупинена реєстрація	кодами УКТ ЗЕД, необхідно повідомляти про це контролюючий орган шляхом подання Таблиці даних платників ПДВ
Складення РК до ПН, що виписана на отримувача-платника ПДВ, якщо передбачається зміна номенклатури товару/послуги	Даний критерій стосується тільки РК на зміну номенклатури. При цьому його реєстрація може бути зупинена тільки, передбачається зміна перших чотирьох цифр коду УКТ ЗЕД товару або перших двох цифр коду ДКПП послуг	Зупинка реєстрації такого РК може відбутись у випадку передоплати, коли постачається інша номенклатура, ніж була запланована чи проплачена покупцем або у випадках з пересортуванням
Перевищення суми компенсації вартості товару/послуги, зазначеного в РК на зменшення суми ПЗ, поданого отримувачем такого товару/послуги для реєстрації в ЄРПН, над величиною залишку, що визначається як різниця між обсягом придбання на митній території України такого товару/послуги з 01.01.2017 р., зазначеного постачальником у зареєстрованих у ЄРПН ПН, складених на отримувача такого товару/послуги, та обсягу постачання з 01.01.2017 р., зменшеного у 1,5 рази та зазначеного отримувачем у зареєстрованих у ЄРПН на постачання такого товару/послуги.	Даний критерій буде застосовано, якщо сума компенсації вартості товару/послуги у РК перевищить різницю між обсягом придбання і обсягом постачання у 1,5 рази. Якщо сума зменшення ПЗ за таким РК виявиться більше різниці між обсягом придбання отримувачем у цього постачальника товару/послуги і обсягом постачання цього товару/послуги зменшеного у 1,5 рази, здійсненим отримувачем, реєстрація цього буде зупинена. Така різниця розраховується згідно із зареєстрованими ПН/РК з 01.01.2017 р.	
Подання для реєстрації в ЄРПН РК на зменшення ПЗ до ПН, складеної та зареєстрованої	Даний критерій ризиковості зупиняє реєстрацію РК, що зменшують суму ПЗ з	Слід підкреслити, що раніше використовувався строк – 14 календарних днів, а наразі його збільшили до 30 календарних

Зміст критерію згідно Порядку № 1165 (скорочено)	Пояснення щодо реалізації критерію	Проблеми і ризики
постачальником товарів/послуг на неплатника податку на додану вартість, у строк, що перевищує 30 календарних днів з дня складення податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН без порушення граничних строків реєстрації, крім розрахунку коригування до податкової накладної, у якій відображені операції з постачання електричної енергії	ПДВ за податковими накладними, виписаними на неплатників ПДВ після закінчення 30 календарних днів з дати її складання ПН та за умови її своєчасної реєстрації	днів. Під цей критерій не потраплять РК до ПН, у яких відображені операції з постачання: електричної енергії (товарна підпозиція 2716 УКТ ЗЕД); природного газу (товарні підпозиції 2705, 2709 та 2711 11); теплової енергії (умовний код товару 00401)

Джерело: складено авторами на основі [4]

Отже, якщо операції, що проводить суб'єкт господарювання, не підпадають під критерії, окреслені у таблиці 2, то підстав для зупинення реєстрації виписаних ним податкових накладних (розрахунків коригування) не може бути.

Питання, що розкривають алгоритм автоматизованого моніторингу податкових накладних (розрахунків коригувань), адміністративне та судове оскарження результатів розгляду комісією пояснень платника ПДВ, складання Таблиці платника ПДВ стане об'єктами наших подальших досліджень.

Література:

1. План роботи ГУ ДПС у Кіровоградській області на перше півріччя 2023 року / Офіційний сайт ГУ ДПС у Кіровоградській області. URL: <https://kr.tax.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/694701.html> (дата звернення: 23.11.2023)
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://cutt.ly/vwmRxeSY> (дата звернення: 23.11.2023)
3. Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування : Закону України від 12.01.2023 р. № 2876-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2876-20#Text> (дата звернення: 23.11.2023)
4. Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова КМУ від 11.12.2019 р. № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-п#Text> (дата звернення: 23.11.2023)
5. Про затвердження довідника кодів податкової інформації : Наказ ДПС України від 11.01.2023 р. № 17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0017912-23#Text> (дата звернення: 23.11.2023)