

Метелиця В. М.

*доктор економічних наук, старший науковий співробітник,
професор кафедри обліку та консалтингу
Державного податкового університету*

Metelytsya Volodymyr

*Doctor of Economic Sciences, Senior Researcher,
Professor at the Department of Accounting and Consulting
State Tax University*

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ МОДЕРНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ МОНІТОРИНГУ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ АГРОБІЗНЕСУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Анотація. Україна має статус кандидата на членство в Європейський Союз і зміна вітчизняної податкової політики відбувається у напрямку євроінтеграції. В Україні працює система моніторингу критеріїв оцінки ризиковості (СМКОР), яка відстежує сумнівні операції з оптимізації податку на додану вартість. У статті проаналізовано етапи роботи СМКОР та її відповідність Директивам ЄС у сфері оподаткування ПДВ. Встановлено систематичні порушення роботи СМКОР, які послаблюють конкурентні позиції вітчизняних аграріїв у експортно-торгівельних операціях. Надано науково-обґрунтовані рекомендації щодо модернізації системи моніторингу податкових накладних шляхом зміни ознак безумовної реєстрації податкових накладних і розрахунків коригувань на соціально значущі товари, удосконалення критеріїв ризиковості платника ПДВ та виключення окремих критеріїв ризиковості операцій із застосування в аграрному секторі.

Ключові слова: система моніторингу, податкові накладні, євроінтеграція податкової системи, критерії ризиковості, безумовна реєстрація.

Постановка проблеми. За рахунок податку на додану вартість країни Європейського Союзу отримують 7% валового внутрішнього продукту Союзу. Але через недосконалість транскордонних операцій в межах ЄС щорічно втрачається 50 млрд. євро (15% усіх надходжень). Тому податкова політика Європейської комісії сьогодні спрямована на реформування системи ПДВ за принципом призначення, тобто оподатковується кінцевий споживач за ставкою країни його перебування [1].

23 червня 2022 року Україна отримала статус кандидата на членство в ЄС, що запустило процеси реформування всіх сфер вітчизняної економіки на шляху до інтеграції з ЄС і набуття членства в Союзі [17].

Як і країни ЄС, Україна докладє значних зусиль для запобігання ухиленню від сплати податків, зборів, платежів. Ще у 2017 році було впроваджено систему моніторингу критеріїв оцінки ризиковості (СМКОР), спрямовану на відстежування сумнівних операцій, метою яких є зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість.

Проте, з початку свого запуску і до сьогодні СМКОР працює з систематичними порушеннями, зупиняючи реєстрацію податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) не тільки ризикових, але і сумнівних платників ПДВ. В умовах воєнного стану, запровадженого в Україні з 24 лютого 2022 року, це призводить до блокування процесів реалізації сільськогосподарської продукції, створюючи передумови для банкрутства аграрних підприємств.

Вищевказане вказує на необхідність розробки науково-обґрунтованих рекомендацій щодо модернізації системи моніторингу податкових накладних, які не тільки б усунули її існуючі недоліки, але й сприяли б євроінтеграції вітчизняної податкової системи і післявоєнному відновленню суб'єктів господарювання, в тому числі і в агросекторі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми формування ефективної податкової політики, адаптації

податкового законодавства України до законодавства ЄС, адміністрування податку на додану вартість, удосконалення і спрощення податкових розрахунків, обліково-аналітичного забезпечення функціонування податкової системи присвячені фахові публікації зарубіжних і вітчизняних вчених.

Серед них: К. Alavuotunki, М. Naapanen, J. Pirttilä [2], S. Acosta-Ormaechea, А. Morozumi [3], Дахнова О. Є., Білик М. Ю. [4, с. 431–435], Дубинська О. О., Костюченко О. О. [5, с. 5–8], Коцан О. П. [6, с. 263–270], Оксенюк О. І. [7], Подолянчук О. А. [9], Світовий О. М. [14, с. 213–216], Соколовська А. М., Райнова Л. Б. [15, с. 43–48], Соколовська А. М., Твардієвич В. О. [16, с. 35–50], Ходикіна А. А., Бурковська А. В. [18, с. 1196–1199].

Дослідниками поглиблено теоретико-методологічні засади функціонування механізму непрямого оподаткування податком на додану вартість у світі загалом та в Україні зокрема. Проте, невирішеними залишаються питання відповідності вітчизняного механізму моніторингу податкових накладних Директивам Ради ЄС у сфері оподаткування, розробки нових підходів до удосконалення вітчизняної системи електронного адміністрування ПДВ в умовах воєнного стану.

Метою статті є аналіз воєнної практики зупинки реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування агропромислових підприємств України, огляд законодавчих ініціатив у частині змін у роботу системи електронного адміністрування ПДВ та надання науково-обґрунтованих рекомендацій щодо модернізації системи моніторингу податкових накладних з урахуванням вимог євроінтеграції податкової системи України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Система СМКОР запобігає реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) податкових накладних з ознаками ризикових, тобто складених до нереальних чи фіктивних операцій.

Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН та Порядок розгляду

Етапи моніторингу ПН/РК в системі СМКОР

Номер етапу	Суть етапу	Кількість ознак/критеріїв	Пункт Порядку № 1165
1	Перевірка на наявність ознак безумовної реєстрації	4	3
2	Перевірка на наявність критеріїв ризиковості платника податків	8	Додаток 1
3	Перевірка на наявність позитивної податкової історії платника	6	Додаток 2
4	Перевірка на наявність критеріїв ризиковості здійснення операції	6	Додаток 3

Джерело: розроблено автором

скарги щодо рішення про відмову в реєстрації податкової накладної (ПН) /розрахунку коригування (РК) в ЄРПН затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165 (далі – Порядок № 1165) [13].

Згідно із Порядком № 1165, подані на реєстрацію ПН/РК проходять декілька етапів (таблиця 1).

На першому етапі СМКОР здійснює перевірку на наявність ознак безумовної реєстрації ПН/РК. І якщо ПН чи додатний РК відповідають хоча б одній із цих ознак – вони будуть зареєстровані в ЄРПН. А ось від’ємні РК та РК, оформлені на неплатника ПДВ, не перевіряються на наявність ознак безумовної реєстрації. Вони відразу йдуть під моніторинг і перевіряються на критерії ризиковості платника, ознаки позитивної історії платника ПДВ і критерії ризиковості здійснення операції. Щоправда, 14 червня 2022 року Міністерство фінансів України у себе на сайті розмістило Проект змін до Порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН № 1165 (далі – проект змін до Порядку № 1165) [12]. І на відміну від сьогоденного механізму роботи СМКОР, коли під моніторинг ідуть тільки РК, у яких загальний результат коригування від’ємний, планується, що під загрозою блокування опиняться і ті РК, загальний результат коригування за якими може бути нульовим або навіть додатним. Але при цьому в таких РК зменшується вартість, наприклад, однієї товарної позиції.

Другою ознакою безумовної реєстрації ПН/РК є ознака, коли обсяг постачання, зазначений платником податку в ПН/РК, зареєстрованих чи поданих на реєстрацію в ЄРПН у поточному місяці, 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 ПДВ 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.

На нашу думку, ця ознака не відповідає інфляційним процесам вітчизняної економіки у період воєнного стану і підлягає коригуванню таким чином, що суб’єкти господарювання повинні мати можливість безумовної реєстрації ПН/РК, коли загальний обсяг постачання товарів/послуг у поточному місяці становить менше 5 млн. гривень, а обсяг постачання за операціями з одним отримувачем, не перевищує 500 тис. гривень. Це дозволить сумлінним суб’єктам мікро і малого бізнесу здійснювати безумовну реєстрацію ПН/РК.

Слід також зауважити, що за нашими спостереженнями у більшості аграрних підприємств керівник займає аналогічну посаду не більше, ніж у трьох платників ПДВ. Проте, на сьогодні СМКОР ігнорує цю ознаку безумовної реєстрації ПН/РК, блокуючи їх.

Третя ознака безумовної реєстрації ПН/РК передбачає одночасне виконання умов, які також не відповідають сьогоденним реаліям:

1) загальна сума ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), сплачена за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому складено ПН/РК, платником, яким подано ПН/РК на реєстрацію в ЄРПН, становить більше 1 млн гривень;

2) значення показника D становить більше 0,05. Показник D розраховується за формулою:

$$D = S/T \quad (1),$$

де S – загальна сума сплачених платником за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому складено ПН/РК, сум ЄСВ та податків і зборів;

T – загальна сума постачання товарів/послуг на митній території України, зазначеними платником в ПН/РК, зареєстрованих у ЄРПН за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому складено ПН/РК;

3) значення показника P є меншим, ніж значення, розраховане за такою формулою:

$$P = P_m \times 1,4 \quad (2),$$

де P – сума ПДВ, зазначена платником в ПН/РК, зареєстрованих у ЄРПН у звітному періоді, з урахуванням поданої на реєстрацію ПН/РК;

P_m – найбільша місячна сума ПДВ, зазначена у ПН/РК, зареєстрованих платником податку в ЄРПН за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю, в якому складено ПН/РК.

Третя ознака безумовної реєстрації ПН/РК також підлягає коригуванню, оскільки в умовах воєнного стану значна частина суб’єктів господарювання не може виконати критерій податкового навантаження у 5%. Більше того, в агросекторі часто трапляється, коли аграрій продає власновирощену продукцію у момент сприятливої ціни на ринку і тоді місячний обсяг реалізації може більш, як на 40% перевищувати максимальний місячний обсяг за останні 12 місяців. Вважаємо, що на період воєнного стану та протягом трьох років після його припинення ця ознака безумовної реєстрації ПН/РК повинна мати критерій податкового навантаження не більше 2%, а сума ПДВ поточного місяця не повинна перевищувати найбільшу місячну суму ПДВ за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю складання ПН/РК, помножену на коефіцієнт 1,2.

На початку введення воєнного стану в Україні ознаки безумовної реєстрації ПН/РК було доповнено п’ятою ознакою згідно з постановою Кабінету Міністрів України № 163 від 28.02.2022 р., а робота самої СМКОР була призупинена на 3 місяці.

П’ята ознака передбачала безумовну реєстрацію ПН/РК по операціях з продукцією/товарами, що підпадають під визначення груп 1-24 УКТЗЕД (крім підакцизних товарів), за умови, що такі ПН/РК складені платником, який належить до мікропідприємства або малого підприємства відповідно до частини другої статті 2 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [11] та основним видом діяльності якого є хоча б

один з таких видів економічної діяльності відповідно до КВЕД: 01.11-01.13, 01.21, 01.24, 01.25, 01.30, 01.41, 01.42, 01.45-01.47, 03.11, 03.12, 03.21, 03.22, 10.11-10.13, 10.20, 10.32, 10.41, 10.42, 10.51, 10.61, 10.71-10.73, 10.81-10.86, 10.89, 10.91, 11.07.

Перед відновленням роботи СМКОР п'ята ознака безумовної реєстрації ПН/РК була скасована постановою Кабінету Міністрів України № 603 від 17.05.2022 р., так і не запрацювавши.

На нашу думку, на період воєнного стану та протягом трьох років після його припинення ця ознака безумовної реєстрації ПН/РК підлягає хоча б частковому відновленню. Так, ПН/РК на постачання соціально значущих товарів і сировини для них повинні підлягати безумовній реєстрації в ЄРПН, якщо вони складені мікропідприємством або малим підприємством, у якого основним видом діяльності якого є хоча б один з КВЕД: вирощування зернових культур, рису, бобових культур і насіння олійних культур (01.11, 0.12); розведення великої рогатої худоби (01.41, 01.42); розведення свиней (01.46); розведення свійської птиці (01.47); виробництво м'яса та м'ясних продуктів (10.11, 10.12, 10.13); виробництво олії та тваринних жирів (10.41); перероблення молока, виробництво масла та сиру (10.51); виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості, хліба та хлібобулочних виробів (10.61, 10.71); виробництво макаронних виробів і подібних борошняних виробів (10.73); виробництво цукру (10.81).

Другий етап роботи СМКОР передбачає перевірку на наявність восьми критеріїв ризиковості платника податків. Дізнатися про свою відповідність (або невідповідність) цим критеріям платник ПДВ може в Електронному кабінеті у розділі «Моніторинг ПН/РК» – «Відповідність критеріям ризиковості».

Зокрема, платник податків буде визнаний ризиковим, якщо: платник ПДВ не подає декларацію з ПДВ за два останні звітні місяці (критерій 6); в органу ДПС є інформація, яка дозволяє вважати, що господарська операція, зазначена в поданих для реєстрації ПН/РК, є ризиковою (критерій 8).

Слід відмітити те, що критерій 6 підлягає приведенню у відповідність до норм Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ) [8]: він не повинен працювати на період воєнного стану і протягом шести місяців після його припинення. Адже відповідно до підпункту 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX ПКУ у разі відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, у тому числі звітності, передбаченої пунктом 46.2 статті 46 ПКУ, реєстрації у відповідних реєстрах податкових або акцизних накладних, розрахунків коригування, подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового тощо, платники податків звільняються від передбаченої ПКУ відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні. Відсутність можливості виконувати податковий обов'язок платники мають доказати у порядку, визначеному Міністерством фінансів України.

Тобто, на нашу думку, критерій 6 ризиковості платників потребує уточнення: протягом воєнного стану і шести місяців після його припинення платники ПДВ, в яких відсутня можливість виконувати податковий обов'язок і які не подавали декларації з ПДВ не тільки не несуть за це відповідальності, а і не можуть бути автоматично віднесені до ризикових платників ПДВ.

Найбільш резонансним із критеріїв ризиковості платника податків є критерій 8. Якщо орган податкової служби присвоєє цей критерій, то в Електронному кабінеті та у квитанції про блокування ПН/РК має бути наведене пояснення, який саме компромат на платника є в органу ДПС. Наприклад, це може бути придбання товару у ризикового платника ПДВ, або якщо реалізований товар не відповідає придбаному (причому ця причина може бути виправдана стосовно платника ПДВ, який займається торгівлею, але не стосовно виробничого підприємства).

Проблема практичного застосування критерію 8 заключається в тому, що майже завжди контролюючий орган не вказує, яка саме інформація стала йому доступною і дозволяє вважати, що господарська операція, зазначена в поданих для реєстрації ПН/РК, є ризиковою. Тому, безумовно, критерій 8 також підлягає уточненню: рішення контролюючого органу про віднесення суб'єкта господарювання до ризикових платників ПДВ на підставі податкової інформації, яка стала відомою під час виконання покладених на контролюючий орган завдань і функцій, без розкриття цієї інформації платнику, є нікчемним.

Якщо в ході моніторингу з'ясується, що платник ПДВ відповідає хоча б одному з восьми критеріїв ризиковості платника податків, його ПН/РК будуть заблоковані. Більше того, Мінфін згаданим раніше проектом змін до Порядку № 1165 пропонує ці критерії ще більше погіршити для платників ПДВ.

Так пропонується, що блокуватимуться і РК на зменшення, які реєструє ризиковий покупець. Тут парадокс у тому, що обов'язок розблокувати такий РК залишається за постачальником, який може і не бути у статусі ризикового.

Якщо блокування ПН/РК на етапі 2 не відбулося, тоді їх перевірка продовжується.

На третьому етапі СМКОР перевіряє на наявність позитивної податкової історії платника ПДВ. Дізнатися про наявність таких показників платник ПДВ може в Електронному кабінеті у розділі «Моніторинг ПН/РК» – «Розрахунок показників ППП». І якщо податкова історія платника ПДВ відповідає хоча б одному із цих показників, то його ПН/РК повинні реєструватися. Якщо у платника ПДВ немає ознак позитивної історії, перевірка продовжується.

Четвертим із шести критеріїв позитивної податкової історії, які дають можливість автоматично реєструвати в ЄРПН податкові накладні в аграрному секторі, є критерій про наявність в обробітку земельних ділянок площею не менш як 200 гектарів. СМКОР ігнорує цей критерій, масово зупиняючи реєстрацію податкових накладних мікро- та малих суб'єктів агробізнесу. В цій ситуації доцільно запропонувати ввести фінансову відповідальність керівництва Державної податкової служби України за ігнорування критеріїв позитивної податкової історії, притягнення до якої відбуватиметься за результатами доведення вини контролюючого органу у судовому порядку.

На четвертому (заключному) етапі моніторингу проводиться перевірка на наявність критеріїв ризиковості здійснення операції. Із шести критеріїв найбільш поширеними є три: перший, п'ятий та шостий.

Операція відповідає критерію № 1, коли виконуються одночасно три умови: товар/послуга з ПН, поданої на реєстрацію, не зазначені платником у Таблиці даних як такі, що поставляються (виготовляються) на постійній основі; обсяг товару/послуги, зазначений у ПН/РК на плюс, становить не менше певної величини. Така величина розраховується як різниця між обсягом придбання (увезення) товару/послуги, який зазначений у вхідних ПН/РК і митній декларації, збільшеним у 1,5 рази, та обсягом їх поста-

чання. Для розрахунку беруться придбання/постачання за період, починаючи з 01.01.2017 р. (в обсягах не враховуються постачання товарів/послуг, що звільнені від обкладення ПДВ та обкладаються ПДВ за ставкою 0 %); у розрахованому залишку більше 50 % ризикових груп товарів, визначених ДПС у Переліку, затвердженому наказом ДПС від 03.02.2020 р. № 67 (далі – Перелік № 67).

Цей критерій зставляє обсяг товару, який є на віртуальному складі на вході (zareєстровані ПН на придбання), з обсягом цього товару на виході (zareєстровані ПН на продаж). Проектом змін до Порядку № 1165 Мінфін планує удосконалити критерій: Таблиця не буде прийнята, якщо стосовно платника ПДВ прийнято рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податків. Також планується взагалі відмінити Перелік № 67 і тоді для цілей застосування критерію № 1 ризиковості операції розглядатимуться залишки за всіма товарами, а не тільки за тими, які ДПС визнала ризиковими.

У критерії № 5 сказано про причину блокування РК на мінус, який поданий на реєстрацію отримувачем (покупцем) товару (послуги). Такий РК блокується, якщо зазначена в ньому сума компенсації вартості товару/послуги перевищує суму різниці між загальним обсягом придбання в Україні з 01.01.2017 р. такого товару (послуги) у цього постачальника та обсягом постачання з 01.01.2017 р. цього товару (послуги) в отримувача.

Слід зазначити, що критерії № 1 і № 5 не можуть застосовуватись у галузі агровиробництва, оскільки сільськогосподарські товаровиробники купують техніку, обладнання і виробничі запаси (запасні частини, добрива, паливо), а продають сільськогосподарську продукцію та послуги. Тобто, реалізуються товари, роботи, послуги не ті, які купуються, і, відповідно, на віртуальному складі агровиробника й не може бути залишку того активу, який він не купує. Тому, на наше переконання, критерії ризиковості здійснення операції № 1, № 5 повинні бути виключені із застосування в аграрному секторі.

Критерій № 6 стосується від'ємного РК, складеного та зареєстрованого на неплатника ПДВ у строк, який перевищує 14 календарних днів із дня складання ПН, своєчасно зареєстрованої у ЄРПН.

Якщо ПН/РК не пройшли реєстрацію, суб'єкт господарювання отримує від ДПС квитанцію із значенням причини блокування і готує пакет документів для розблокування.

Пояснення і копії документів платник ПДВ має право подати протягом 365 календарних днів, що настають за датою оформлення ПН/РК (п. 6 Порядку, затвердженого наказом Мінфіну від 12.12.2019 р. № 520, далі – Порядок № 520) [10]. Тобто, постачальник має право, але не зобов'язаний подавати документи для розблокування ПН/РК. Проте, не розблокувавши ПН, він позбавляє покупця права на податковий кредит, а сам ризикує в разі перевірки отримати штраф за nereєстрацію ПН на підставі п. 120-1.2 ПКУ.

Якщо причиною блокування послужив будь-який критерій ризиковості платника податків, спершу потрібно

позбутися ризикового статусу, а вже потім подавати пакет документів для розблокування ПН/РК (таблиця 2).

Як показує практика віднесення до ризикових періоду воєнного стану, ДПС відносить сільськогосподарських товаровиробників до ризикових на підставі неподання протягом двох місяців з періоду лютий-травень 2022 року ПДВ-деклараций (критерій № 6 ризиковості платника). Хоча п. 69.1 підрозд. 10 розд. XX ПКУ дозволяє окремим платникам не подавати декларацію з ПДВ у період воєнного стану.

Для подання пояснення і копій документів призначена електронна форма «Повідомлення» (J/F 1314901), а кількість документів, які додаються до форми «Документ довільного формату» (J(F) 1360102), не повинна перевищувати 100.

Комісія регіональної податкової приймає рішення протягом 7 робочих днів після отримання пояснень і пакету документів. Рішення у день його прийняття направляється платникові через Електронний кабінет. На період воєнного стану, якщо за 7 робочих днів рішення комісією не прийняте, платника ПДВ автоматично не буде виключено зі списку ризикових через зупинку строків.

Для розблокування ж ПН/РК подається повідомлення (ідентифікатор форми F/J 1312603), копії документів і пояснення (за допомогою додатка «Документ довільного формату – ідентифікатор форми F/J 1360102»). Кількість копій документів може бути будь-якою, але вони мають бути у форматі PDF, PNG або JPG і розмір одного документа не повинен перевищувати 2 Мб.

Комісія ДПС регіонального рівня протягом 5 робочих днів, що настають за днем отримання пояснень і копій документів, приймає рішення про реєстрацію або про відмову в реєстрації ПН/РК у ЄРПН і направляє це рішення платникові податків (п. 3 Порядку № 520). Рішення податкової про відмову в реєстрації ПН/РК можна оскаржити в адміністративному або судовому порядку. В адміністративному порядку скарга подається до ДПС України у письмовій формі протягом 10 робочих днів після отримання рішення. Хоча, строк для подання пакету документів для розблокування ПН/РК і призупинений на період воєнного стану (п. 69.9 підрозд. 10 розд. XX ПКУ), доцільно все рівно його дотримуватись.

Висновки. Сьогодні країни Європейського Союзу будують свою податкову політику таким чином, щоб уникнути суттєвих втрат бюджетних надходжень при оподаткуванні податком на додану вартість транскордонних операцій в межах ЄС.

В Україні вже 5 років працює електронна система моніторингу критеріїв оцінки ризиковості (СМКОР), яка відстежує сумнівні операції зі зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість. Весь час свого існування СМКОР працює з численними порушеннями, блокуючи реєстрацію податкових накладних і розрахунків коригувань також і сумлінних платників податків. Це не тільки призводить до недоотримання аграрними підприємствами обігових коштів від покупців сільськогосподарської продукції та послуг, але і ставить їх у нерівне (неконкурентне) становище в торгівельно-економічних відносинах з європейськими і світовими агровиробниками.

Таблиця 2

Подання документів на розблокування ПН/РК або виведення з ризикових платників ПДВ

№ з/п	Суть операції	Документи	Строк розгляду
1	Розблокування ПН/РК	Повідомлення F(J) 1312603. Документ довільного формату F(J) 1360102	5 робочих днів
2	Виведення з ризикових платників ПДВ	Повідомлення J(F) 1314901. Документ довільного формату J(F) 1360102	7 робочих днів

Джерело: розроблено автором

Аналіз практики зупинки реєстрації ПН/ПК агропромислових підприємств України у період воєнного стану вказує на те, що навіть чітко виписані критерії ризиковості система моніторингу порушує. Зокрема, часто органи державної податкової служби у своїх рішеннях не розкривають податкову інформацію, яка стала підставою для рішень про зупинку реєстрації ПН/ПК, про неврахування Таблиці даних платника ПДВ, про віднесення до ризикових платників ПДВ.

У свою чергу, огляд останніх законодавчих ініціатив в частині змін у роботу системи електронного адміністрування ПДВ в умовах воєнного стану переконливо доводить, що Міністерство фінансів України планує посилити критерії ризиковості, що не просто обумовить збільшення кількості заблокованих ПН/ПК, але і погіршення фінансового стану вітчизняних суб'єктів агробізнесу.

Зважаючи на потребу у створенні конкурентних умов господарювання сільськогосподарських товаровиробників України, нами розроблено науково-обґрунтовані рекомендації щодо удосконалення роботи СМКОР, які полягають у наступному:

– сумлінні суб'єкти мікро і малого бізнесу повинні мати можливість безумовної реєстрації ПН/ПК за другою ознакою, коли загальний обсяг постачання товарів/послуг у поточному місяці становить менше 5 млн. гривень (а не 500 тис. гривень), а обсяг постачання за операціями з одним отримувачем, не перевищує 500 тис. гривень (а не 50 тис. гривень);

– на період воєнного стану та протягом трьох років після його припинення третя ознака безумовної реєстрації ПН/ПК повинна мати критерій податкового навантаження не більше 2% (а не 5%), а сума ПДВ поточного місяця не повинна перевищувати найбільшу місячну суму ПДВ за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю складання ПН/ПК, помножену на коефіцієнт 1,2 (а не 1,4);

– ПН/ПК, складені мікро- або малими підприємствами на постачання соціально значущих товарів і сировини для

них (зернові, бобові, олійні культури; рис, свині, птиця, м'ясо, олія, молоко, масло, сир, борошно, макарони, цукор) повинні підлягати безумовній реєстрації в ЄРПН у період воєнного стану та протягом трьох років після його припинення;

– на період воєнного стану і протягом шести місяців після його припинення для платників ПДВ, в яких відсутня можливість виконувати податковий обов'язок, повинен бути виключений шостий критерій ризиковості платника ПДВ про віднесення до ризикових тих суб'єктів господарювання, які не подали декларацію з ПДВ за два останні звітні місяці;

– рішення контролюючого органу про віднесення суб'єкта господарювання до ризикових платників ПДВ на підставі восьмого критерію ризиковості платника податків повинно визнаватись правомірним, якщо у ньому розкрито податкову інформацію, що стала відомою під час виконання контролюючих завдань і функцій;

– за недотримання четвертого критерію позитивної податкової історії про автоматичну реєстрацію в ЄРПН податкових накладних агровиробників, у яких в обробітку є земельні ділянки площею не менш як 200 гектарів, керівництво Державної податкової служби України повинне нести фінансову відповідальність, якщо вина контролюючого органу доведена у судовому порядку;

– перший та п'ятий критерії ризиковості операцій мають бути виключені із застосування в аграрному секторі, адже агровиробники реалізують товари, роботи, послуги не ті, які купують, і, відповідно, на їхній віртуальних складах відсутні залишки того активу, який вони не купують;

– до повідомлення на розблокування ПН/ПК доцільно додавати не тільки документи про наявну матеріально-технічну базу, але і про весь процес сільськогосподарської діяльності (первинні документи на оприбуткування урожаю, складські документи та на реалізацію).

Список використаних джерел:

1. European Commission proposes far-reaching reform of the EU VAT system. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_17_3443
2. Kaisa Alavuotunki, Mika Naaranen, Jukka Pirttilä. Effects of the Value-Added Tax on Revenue and Inequality. URL: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/00220388.2017.1400015>
3. Santiago Acosta-Ormaechea, Atsuyoshi Morozumi. The value-added tax and growth: design matters. URL: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10797-021-09681-2>
4. Дахнова О. Є., Білик М. Ю. Оцінка індикаторів фіскальної ефективності ПДВ в Україні. *Молодий вчений*. 2017. № 7(47). С. 431–435.
5. Дубинська О. О., Костюченко О. О. Проблеми і напрями вдосконалення розрахунків із податку на додану вартість на підприємствах України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 24. Ч. 2. С. 5–8. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/>
6. Коцан О. П. Порядок удосконалення облікового відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. *Науково-інформаційний вісник «Економіка»*. 2014. № 9. С. 263–270. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nivif_2014_9_41
7. Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України : дис. к.е.н. : 08.00.08. Львів, 2015. 231 с.
8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
9. Подолянчук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 1. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/13017.pdf>
10. Порядок прийняття рішень про реєстрацію/ відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text>
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
12. Про затвердження змін до Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів : Проект наказу Міністерства фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/legal_acts_drafts_2022-558
13. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>
14. Світовий О. М. Економічна сутність та функції податку на додану вартість у зернопродуктовому підкомплексі України. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету*. 2014. № 1(25). С. 213–216.

15. Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Податок на додану вартість: підходи до реформування в Україні та Євросоюзі. *Економіка та держава*. 2020. № 8. С. 43–48. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2020.8.43>
16. Соколовська А. М., Твардієвич В. О. Дискусійні питання реформування ПДВ. *Фінанси України*. 2011. № 8. С. 35–50.
17. Україна отримала статус кандидата на членство в ЄС. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/ukrayina-otrimala-status-kandidata-na-chlenstvo-v-yes>
18. Ходикіна А. А., Бурковська А. В. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 8. С. 1196–1199. URL: <http://global-national.in.ua/archive/82015/251.pdf>

References:

1. European Commission proposes far-reaching reform of the EU VAT system. Available at: https://ec.europa.eu/commission/press-corner/detail/en/IP_17_3443
2. Kaisa Alavuotunki, Mika Haapanen, Jukka Pirttilä. Effects of the Value-Added Tax on Revenue and Inequality. Available at: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/00220388.2017.1400015>
3. Santiago Acosta-Ormaechea, Atsuyoshi Morozumi. The value-added tax and growth: design matters. Available at: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10797-021-09681-2>
4. Dakhnova O. Іe., Bilyk M. Іu. (2017) Otsinka indyikatoriv fiskalnoi efektyvnosti PDV v Ukraini [Evaluation of indicators of fiscal efficiency of VAT in Ukraine]. *Molodyi vchenyi*, vol. 7(47), pp. 431–435.
5. Dubynska O. O., Kostiuchenko O. O. (2019) Problemy i napriamy vdoskonalennia rozrakhunkiv iz podatku na dodanu vartist na pidpriemstvakh Ukrainy [Problems and directions for improvement of value added tax calculations at enterprises of Ukraine]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriya: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo*, vol. 24(2), pp. 5–8. Available at: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/>
6. Kotsan O. P. (2014) Poriadok udoskonalennia oblikovoho vidobrazhennia rozrakhunkiv z biudzhetoм за podatkom na dodanu vartist [The procedure for improving the accounting display of calculations with the budget for value added tax]. *Naukovo-informatsiyni visnyk «Ekononika»*, vol. 9, pp. 263–270. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nivif_2014_9_41
7. Okseniuk O. I. (2015) Fiskalna efektyvnist podatku na dodanu vartist v ekonomitsi Ukrainy: dys. k.e.n.: 08.00.08 [Fiscal efficiency of value added tax in the economy of Ukraine]. Lviv, 231 p.
8. Podatkovi kodeksi Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 roku № 2755-VI [Tax Code of Ukraine dated December 2, 2010 No. 2755-VI]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
9. Podolianchuk O. A. (2017) Podatok na dodanu vartist: Sutnist ta stan pervynnoho obliku [Value added tax: Essence and state of primary accounting]. *Ekononika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, vol. 1. Available at: <http://repository.vsau.org/getfile.php/13017.pdf>
10. Poriadok pryiniattia rishen pro reiestratsiiu/vidmovu v reiestratsii podatkovykh nakladnykh/rozrakhunkiv koryhuvannia v Yedynomu reiestri podatkovykh nakladnykh [The procedure for making decisions on registration/refusal to register tax invoices/adjustment calculations in the Unified Register of Tax Invoices]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text>
11. Pro bukhholderskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16 lypnia 1999 roku № 996-XIV [About accounting and financial reporting in Ukraine. Law of Ukraine dated July 16, 1999 No. 996-XIV]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
12. Pro zatverdzhennia zmin do Poriadku kaznacheiskoho obsluhovuvannia mistsevnykh biudzhetyv: Proiekt nakazu Ministerstva finansiv Ukrainy [On the approval of changes to the Procedure for treasury service of local budgets. Draft order of the Ministry of Finance of Ukraine]. Available at: https://mof.gov.ua/uk/legal_acts_drafts_2022-558
13. Pro zatverdzhennia poriadkiv z pytan zupynennia reiestratsii podatkovoi nakladnoi/rozrakhunku koryhuvannia v Yedynomu reiestri podatkovykh nakladnykh: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 11 hrudnia 2019 r. № 1165 [On the approval of procedures for stopping the registration of a tax invoice/calculation of adjustment in the Unified Register of Tax Invoices. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated December 11, 2019 No. 1165]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>
14. Svitovyi O. M. (2014) Ekonomichna sutnist ta funksiі podatku na dodanu vartist u zernoproduktovomu pidkompleksi Ukrainy [Economic essence and functions of value added tax in the grain product sub-complex of Ukraine]. *Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnogo ahrotekhnolohichnoho universytetu*, vol. 1(25), pp. 213–216.
15. Sokolovska A. M., Rainova L. B. (2020) Podatok na dodanu vartist: pidkhody do reformuvannia v Ukraini ta Yevrosoiuzi [Value added tax: approaches to reform in Ukraine and the European Union]. *Ekononika ta derzhava*, vol. 8, pp. 43–48. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2020.8.43>
16. Sokolovska A. M., Tvardiivych V. O. (2011) Dyskusiini pytannia reformuvannia PDV [Debatable issues of VAT reform]. *Finansy Ukrainy*, vol. 8, pp. 35–50.
17. Ukraina otrymala status kandydata na chlenstvo v YeS [Ukraine received the status of a candidate for EU membership]. Available at: <https://www.kmu.gov.ua/news/ukrayina-otrimala-status-kandidata-na-chlenstvo-v-yes>
18. Khodykina A. A., Burkovska A. V. (2015) Aktualni tendentsii obliku rozrakhunkiv z podatku na dodanu vartist [Current trends in accounting for value added tax calculations]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*, vol. 8, pp. 1196–1199. Available at: <http://global-national.in.ua/archive/82015/251.pdf>

TAX INVOICE MONITORING SYSTEM OF AGRIBUSSINESS IN THE CONDITIONS OF EUROPEAN INTEGRATION: CONCEPTUAL BASIS OF MODERNIZATION

Summary. Ukraine acquired the status of a candidate for EU membership in the summer of 2022. The process of changing domestic tax policy in the direction of European integration are started. The risk assessment criteria monitoring system (SMCAR) has been operating for five years in Ukraine. This system monitors questionable transactions aimed at reducing tax liabilities from value added tax. The stages of the SMCAR's work are analyzed in the article. They include: checking for signs of unconditional registration of tax invoices (TI) and adjustment calculations (AC), checking for the presence of risk criteria of the taxpayer, checking for the presence of a positive tax history of the payer, checking for the presence of criteria for the riskiness of the transaction. Systematic violations of the SMCAR's work at each of the stages of monitoring of tax invoices, which compiled and submitted for registration in the Unified Register of Tax Invoices (URTI) by agricultural producers, were established. These violations significantly weaken the competitive position of domestic farmers in export trade operations with European and global food producers. The latest legislative initiatives regarding changes in the work of the electronic administration VAT's system, which proposed by the Ministry of Finance of Ukraine, are reviewed. It has been proven that Ukraine is moving towards strengthening the risk criteria, which will cause an increase in the number of blocked TI/AC and will worsen the financial condition of domestic agribusiness entities. Scientifically based recommendations on the modernization of the tax invoice monitoring system have been provided. It is proposed to change the signs of unconditional registration of TI/AC. Micro and small agribusiness entities must have the opportunity to register TI/AC for socially significant goods and raw materials for them without stopping their registration in the URTI. The risk criteria of VAT's payers who are unable to fulfill their tax obligations during the period of martial law and within six months after its end have been improved. It is recommended to exclude certain criteria of the riskiness of operations from application in the agricultural sector. They are appropriate for use in the spheres of trade and services and cannot be applied in production. The introduction of these recommendations into the domestic practice of VAT's taxation requires changes to regulatory legal acts in the field of taxation. These recommendations will contribute to the European integration of the tax system of Ukraine.

Key words: monitoring system, tax invoices, European integration of the tax system, risk criteria, unconditional registration.