

25.09.2018 № 4147/6/99-99-14-02-02-15/ПК

Про надання індивідуальної
податкової консультації

Державна фіскальна служба України розглянула лист ТОВ «***» від **.*.*** № *** щодо надання індивідуальної податкової консультації про достатню «обачливість» і «розумність» та надання контролюючим органом на запит платника податків інформації про третіх осіб повідомляє таке.

У Податковому кодексі України (далі – Кодекс) відсутнє визначення понять «обачливість» та «розумність».

Відповідно до частини першої статті 42 Господарського кодексу України (далі – ГКУ) підприємництво - це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Одними з принципів підприємницької діяльності, які визначено у частині першій статті 44 ГКУ, є самостійний вибір постачальників та власний комерційний ризик.

Відповідно до частини другої статті 527 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) кожна із сторін у зобов'язанні має право вимагати доказів того, що обов'язок виконується належним боржником, і несе ризик наслідків непред'явлення такої вимоги.

Згідно з частиною першою статті 656 ЦКУ предметом договору купівлі-продажу може бути товар, який є у продавця на момент укладення договору або буде створений (придбаний, набутий) продавцем у майбутньому. Відповідно до статті 264 ГКУ матеріально-технічне постачання та збут продукції здійснюється шляхом поставки продукції, придбаної у інших суб'єктів господарювання або власного виробництва. Згідно з частиною першою статті 901 ЦКУ за договором про надання послуг одна сторона (виконавець)

зобов'язується за завданням другої сторони (замовника) надати послугу, яка споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності.

Виходячи із положень ст. 22 Кодексу, господарські операції між платниками (операції з постачання) є одним із видів об'єкта оподаткування.

Так, норми Кодексу, що регулюють питання оподаткування податком на додану вартість у взаємовідносинах платників податків при здійсненні постачання-придбання товарів/послуг (проведенні за них безготівкових розрахунків), чітко визначають такі обов'язкові умови для:

складання і реєстрації постачальником податкової накладної в ЄРПН – це здійснення продавцем (постачальником) – контрагентом покупця операції з постачання останньому товарів/послуг (наявність події з відвантаження товарів/факту постачання послуг) або зарахування на банківський рахунок продавця попередньої оплати (авансу) на оплату покупцем товарів/послуг (підпункт «а»/«б» пункту 185.1 статті 185; підпункт «а»/«б» пункту 187.1 статті 187; абзаци перші пунктів 201.1, 201.7 і 201.10 статті 201 Кодексу);

нарахування покупцем сум податку, що відносяться до податкового кредиту на підставі зареєстрованої постачальником податкової накладної в ЄРПН – це здійснення покупцем – контрагентом продавця (постачальника) операції з придбання (отримання) від останнього товарів/послуг або перерахування йому з банківського рахунку коштів на оплату товарів/послуг (підпункт «а» пункту 198.1, абзаци перший – третій пункту 198.2, абзаци перший – другий пункту 198.3 і абзац третій пункту 198.6 статті 198; абзаци другий – третій пункту 201.10 статті 201 Кодексу).

Вказані вище норми Кодексу свідчать, що податкова накладна буде підставою для нарахування сум ПДВ, які відносяться до податкового кредиту, за умови якщо:

мала місце господарська операція із постачання товарів/послуг (операція повинна бути реальною);

податкова накладна складена саме тією особою, яка здійснила постачання товарів/послуг.

Відповідно до абзацив першого – другого пункту 44.1 статті 44 Кодексу для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством; платникам податків забороняється формування показників податкової звітності на підставі даних, не підтверджених зазначеними документами.

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон), виходячи з норм якого:

операції обліковуються відповідно до їх сутності (абзац восьмий статті 4 Закону), що безумовно передбачає наявність факту здійснення господарської операції, правильне визначення її змісту і обсягу та відповідного дебітора або кредитора, а отже виключає можливість відображення у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку нереальних операцій з псевдоконтрагентами;

операція з постачання-придбання (отримання) товарів/послуг, будучи дією (подією) у взаємовідносинах між підприємством і його відповідним контрагентом, що викликає зміни в структурі активів та зобов'язань обох сторін, які брали участь у її здійсненні, є господарською операцією, а підставою для її відображення в облікових регістрах є первинний документ (наприклад, видаткова накладна, акт або інший документ, що містить відомості про дії з передачі-приймання товару/послуги, платіжне доручення) (абзаци п'ятий і одинадцятий статті 1 та частина перша статті 9 Закону);

первинний документ повинен містити обов'язкові реквізити, зокрема зміст та обсяг господарської операції, а також посади, особисті підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції й відповідають за її здійснення, правильність оформлення та достовірність (частини друга і восьма статті 9 Закону). Тобто, первинний документ при здійсненні постачання-придбання товарів/послуг (проведенні за них безготівкових розрахунків) повинен об'єктивно визначати основні дані щодо взаємопов'язаних двосторонніх (односторонніх – при списанні коштів з банківського рахунка) дій підприємства і його контрагента та осіб, відповідальних за їх вчинення (тобто, мати достовірні дані);

господарська операція у тому звітному періоді, в якому вона була фактично здійснена, підлягає відображенню (на підставі первинного документа) в облікових регістрах, відповідальність за достовірність даних яких несе особа, яка їх склала і підписала (частини п'ята статті 9 Закону).

Отже, за наявності у контролюючого органу сукупності належних та достатніх доказів нереальності задекларованої господарської операції з постачання-придбання (отримання) товарів/послуг (зокрема, неможливості здійснення постачання ідентифікованого товару у зв'язку із відсутністю факту його придбання та/або виробництва постачальником) або перерахування коштів як нібито авансу за товари/послуги (за відсутності будь-яких об'єктивних обставин їх реального постачання у майбутньому), та враховуючи наведені вище норми Кодексу і Закону, є підстави для фіксації в матеріалах контрольних заходів фактів порушення норм:

частин першої і другої статті 9 (з урахуванням абзаців п'ятого і одинадцятого статті 1) Закону – при складанні первинного документа (видаткової накладної, акта або іншого документа, що містить недостовірні відомості про дії з передачі-приймання товару/послуги, платіжного доручення, що містить недостовірні дані щодо призначення платежу);

частини п'ятої статті 9 Закону та відповідних положень (стандартів) бухгалтерського обліку – при перенесенні інформації з неправомірно складеного первинного документа до облікових регістрів;

підпункту «а»/«б» пункту 185.1 статті 185; підпункту «а»/«б» пункту 187.1 статті 187; абзаців перших пунктів 201.1, 201.7 і 201.10 статті 201 Кодексу – при складанні і реєстрації «постачальником» податкової накладної в ЄРПН;

підпункту «а» пункту 198.1, абзаців першого – третього пункту 198.2, абзаців першого – другого пункту 198.3 і абзацу третього пункту 198.6 статті 198; абзацу другого – третього пункту 201.10 статті 201 Кодексу при нарахуванні «покупцем» сум ПДВ з їх віднесенням до податкового кредиту на підставі неправомірно складеної і зареєстрованої «постачальником» податкової накладної в ЄРПН.

Податковим законодавством не передбачено право платника податків на звернення до контролюючих органів з метою підтвердження «добросовісності» інших платників податків. Водночас підпунктом 17.1.9 пункту 17.1 статті 17 Кодексу визначено право платника податків на нерозголошення контролюючим органом відомостей про такого платника без його письмової згоди.

Відповідно до п. 52.2 ст. 52 Кодексу індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.