Додаток

## ****Рекомендації з формування доказової бази щодо нереальних господарських операцій з легалізацією сировини (продукції) невідомого походження при виробництві на давальницьких умовах готової (побічної (супутньої)) продукції та її послідуючої реалізації на експорт або на внутрішньому ринку України****

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Категорія платники податків, щодо якого формується доказова база | Позиції доказової бази, які можуть зазначатися в матеріалах контрольно-перевірочних заходів | Положення нормативно-правових актів, посилання на які можуть зазначатися в матеріалах контрольно-перевірочних заходів, залежно від з'ясованих фактів |
| **Вигодоформуючі та вигодотранспортуючі СГ**, які документально оформили нереальні господарські операції з придбання/постачання (продажу) *сировини* в ланцюгу (крім останнього в ньому СГ, який є замовником за договором на переробку давальницької сировини) | **1) нереальність (відсутність фактичного здійснення) господарської операції** (підтверджена належними та допустимими доказами, у тому числі здобутих в ході оперативно-розшукових заходів) з придбання і відповідно постачання (продажу) *сировини (продукції)*, що підтверджується:\*  - відсутністю справжнього джерела первинного походження цієї сировини, відтак не існувало дійсної можливості набуття її у власність, а тому відсутній факт володіння відповідним активом та розпорядження ним у відповідного СГ, незважаючи на документальне оформлення операцій;  - відсутністю технічної (ресурсної) і технологічної можливості здійснення виробництва (на першій ланці), перевезення (навантаження, розвантаження), тимчасового зберігання таких обсягів товару (його фізичний рух) в обмежені проміжки часу; не здійсненням придбання послуг з транспортування у інших СГ тощо.  Крім того дослідженню та, відповідно, закріпленню в матеріалах контрольно-перевірочних заходів підлягають обставини створення СГ незадовго до здійснення господарської операції, разовий характер операції, неритмічний характер господарських операцій, порушення податкового законодавства в минулому, здійснення операції не за місцем перебування платника податків, взаємозалежність учасників угод, здійснення розрахунків з використанням одного банку тощо \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \* кожна із вказаних обставин повинна бути належним чином обґрунтована, цитування вказаних положень без наявності доказів забороняється. | **позиції доказової бази формуються виходячи з положень** підпунктів 14.1.191, 14.1.202 і 14.1.244 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, частини п'ятої статті 203, частини другої статті 319, частин перших статей 334 та 656 Цивільного кодексу України, частини п'ятої статті 3, частин перших статей 134 та 264 Господарського кодексу України, абзацу другого статті 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" |
| **2) неправомірне оформлення первинних документів** за нереальними господарськими операціями з придбання і постачання (продажу) *сировини (продукції)*, оскільки документи не відображають реального руху активів між учасниками господарської операції | **констатується порушення**частини першої статті 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", пунктів 2.1 і 2.2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 N 88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 5 червня 1995 р. за N 168/704. Крім того, констатується, що зазначені**документи не можуть за змістом пункту 44.1 статті 44 Податкового кодексу України вважатися первинними документами для підтвердження даних податкового обліку і звітності** |
| **3) неправомірне внесення записів до регістрів бухгалтерського обліку**(перенесення інформації з неправомірно складених первинних документів) | **констатується порушення** пункту 1.2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 N 88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 5 червня 1995 р. за N 168/704 |
| **4) перенесення неправдивої інформації із регістрів бухгалтерського обліку до фінансової звітності та незабезпечення її достовірності** | **констатується порушення** пункту 3 розділу III Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 N 73, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за N 336/22868 |
| **5) неправомірне визначення показників податкової звітності з ПДВ по податковому кредиту** з придбання *сировини* | **констатується порушення** підпункту "а" пункту 198.1 статті 198 Податкового кодексу України, пункту 5 розділу III, підпункту 1 пункту 4 розділу V Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженого наказом Міністерства доходів і зборів України від 23.09.2014 N 966, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 14 жовтня 2014 р. за N 1267/26044 |
| **6) неправомірного визначення показників податкової звітності з ПДВ по податкових зобов'язаннях** з постачання (продажу) *сировини* | **констатується порушення** підпункту "а" пункту 185.1 статті 185, пункту 187.1 статті 187, абзаців перших пунктів 201.4, 201.7 і 201.10 статті 201 Податкового кодексу України, пунктів 5 і 6 розділу III, підпунктів 1, 2 і 7 пункту 3 розділу V Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженого наказом Міністерства доходів і зборів України від 23.09.2014 N 966, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 14 жовтня 2014 р. за N 1267/26044 |
| **СГ, який є замовником** за договором на переробку давальницької сировини, укладеним з виробником | **1) нереальність (відсутність фактичного здійснення) господарської операції** з придбання ідентифікованої *сировини (продукції)* та послідуючої передачі на переробку *давальницької сировини*(підтверджена належними та допустимими доказами, у тому числі здобутих в ході оперативно-розшукових заходів)\*.  Як наслідок, **нереальною також є господарська операція** з приймання підрядних робіт із переробки саме цієї сировини.  Таким чином, правочини щодо передачі на переробку давальницької сировини**мають ознаки удаваних** \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \* способи доведення таких обставин тотожні формуванню доказової бази по вигодоформуючих та вигодотранспортуючих суб'єктах (вказано вище) | **позиції доказової бази формуються виходячи з положень** абзацу другого статті 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", підпунктів 14.1.41, 14.1.134, 14.1.191, 14.1.202 і 14.1.244 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, частини п'ятої статті 203, частин перших статей 235, 334, 656 та 840, частини другої статті 319 Цивільного кодексу України, частини п'ятої статті 3, частин перших статей 134 та 264 Господарського кодексу України |
| **2) неправомірне оформлення первинних документів** за відповідною нереальною господарською операцією, а саме з:  - придбання ідентифікованої *сировини (продукції)*;  - передачі на переробку *давальницької сировини*;  - приймання підрядних робіт із переробки саме цієї сировини, оскільки документи не відображають реального руху активів між учасниками господарської операції | **констатується порушення**частини першої статті 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", пунктів 2.1 і 2.2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 N 88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 5 червня 1995 р. за N 168/704. Крім того, констатується, що зазначені**первинні документи не можуть за змістом пункту 44.1 статті 44 Податкового кодексу України вважатися первинними документами для підтвердження даних податкового обліку і звітності** |
| **3) неправомірне внесення записів до регістрів бухгалтерського обліку** (перенесення інформації з неправомірно складених первинних документів) | констатується порушення пункту 1.2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 N 88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 5 червня 1995 р. за N 168/704 |
| **4) перенесення неправдивої інформації із регістрів бухгалтерського обліку до фінансової звітності та незабезпечення її достовірності** | констатується порушення пункту 3 розділу III Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 N 73, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за N 336/22868 |
| **5) неправомірне визначення показників податкової звітності з ПДВ по податковому кредиту** з придбання *сировини* та приймання підрядних робіт із переробки саме цієї *давальницької сировини* | **констатується порушення**підпункту "а" пункту 198.1 статті 198 Податкового кодексу України, пункту 7 розділу III, підпункту 1 пункту 4 розділу V Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженого наказом Міністерства доходів і зборів України від 23.09.2014 N 966, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 14 жовтня 2014 р. за N 1267/26044 |
| **6) нездійснення документального оформлення насправді вчиненої господарської операції з безоплатного одержання** (у розумінні підпункту "а" підпункту 14.1.13 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України) від виробника *готової*(побічної (супутньої)) *продукції*, яка дійсно одержана, але не на виконання договору на переробку давальницької сировини, що не міг бути виконаний | **враховуються положення** пункту 1 частини першої статті 208, статті 235, частини другої статті 319 та частини першої статті 717 Цивільного кодексу України, підпунктів 14.1.13 і 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, частини першої статті 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", пунктів 2.1 і 2.2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 N 88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 5 червня 1995 р. за N 168/704 |
| **СГ, який є виробником** готової продукції за договором на переробку давальницької сировини | **1) нереальність (відсутність фактичного здійснення) господарської операції** з одержання на переробку *давальницької сировини від замовника*\* (для доведення вказаних обставини має бути використаний весь масив доказової бази відносно вигодоформуючих, вигодотранспортуючих суб'єктів та замовників). Як наслідок,**нереальними є господарські операції** виробника з виконання та передачі результатів підрядних робіт із переробки саме цієї сировини.  Таким чином, **відповідні правочини мають ознаки удаваних** \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \* наявність документів на перевезення (навантаження, розвантаження) сировини, зокрема, власними засобами виробника, не може спростовувати нереальність одержання цієї сировини на переробку саме від замовника. | **позиції доказової бази формуються виходячи з положень** підпунктів 14.1.41 і 14.1.134 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, частини п'ятої статті 203, статей 235 та 840 Цивільного кодексу України, частини п'ятої статті 3 Господарського кодексу України |
| **2) неправомірне оформлення первинних документів** за відповідною нереальною господарською операцією, а саме з:  - одержання на переробку *давальницької сировини* від замовника;  - передачі результатів підрядних робіт із переробки саме цієї сировини замовником, оскільки документи не відображають реального руху активів між учасниками господарської операції | **констатується порушення** частини першої статті 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", пунктів 2.1 і 2.2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 N 88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 5 червня 1995 р. за N 168/704. Крім того, констатується, що зазначені**документи не можуть за змістом пункту 44.1 статті 44 Податкового кодексу України вважатися первинними документами для підтвердження даних податкового обліку і звітності** |
| **3) неправомірне внесення записів до регістрів бухгалтерського обліку** (перенесення інформації з неправомірно складених первинних документів), в тому числі по позабалансовому субрахунку 022 "Матеріали, прийняті для переробки" та рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" | **констатується порушення** пункту 1.2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 N 88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції У країни 5 червня 1995 р. за N 168/704 |
| **4) перенесення неправдивої інформації із регістрів бухгалтерського обліку до фінансової звітності та незабезпечення її достовірності** | **констатується порушення** пункту 3 розділу III Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 N 73, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за N 336/22868 |
| **5) невизначення реального джерела походження сировини та непроведення її оцінки; неоприбуткування на балансі сировини та одержаної з її переробки готової (побічної (супутньої)) продукції; нездійснення документального оформлення насправді вчиненої господарської операції з безоплатного надання** (у розумінні підпункту "а" підпункту 14.1.13 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України) замовнику *готової*(побічної (супутньої)) *продукції*, яка дійсно передана, але не на виконання договору на переробку давальницької сировини, що не міг бути виконаний | **враховуються положення**частини п'ятої статті 203, пункту 1 частини першої статті 208, статті 235 та частини першої статті 717 Цивільного кодексу України, підпунктів 14.1.13 і 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, абзацу другого статті 1 та частини першої статті 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", пунктів 2.1 і 2.2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 N 88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 5 червня 1995 р. за N 168/704 |
| **6) невизначення податкових зобов'язань з ПДВ по операціях з безоплатного надання** (у розумінні підпункту "а" підпункту 14.1.13 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України) замовнику *готово*  (побічної (супутньої)) *продукції*, виходячи із звичайної ціни на аналогічні товари | **констатується порушення** підпункту 14.1.191 пункту 14.1 статті 14, підпункту "а" пункту 185.1 статті 185, пункту 194.1 статті 194 Податкового кодексу України, частини четвертої статті 632 Цивільного кодексу України |

***При формуванні доказової бази використовуються:***

*- самостійно узагальнена податкова інформація по нереальних господарських операціях з постачання/придбання сировини невідомого походження;*

*- доказова база з інших актів перевірок (узагальнених податкових інформацій), складених (оформлених) по СГ, які документально оформили в ланцюгу нереальні господарські операції з постачання/придбання сировини невідомого походження;*

*- Рекомендації з відпрацювання нереальної (безтоварної) господарської операції з придбання товару (лист ДФС від 18.12.2014 р. N 15767/7/99-99-22-02-01-17 із змінами);*

*- лист ДФС від 08.04.2015 р. N 12429/7/99-99-10-02-01-17.*