



Business  
**OMBUDSMAN**  
Council

СИСТЕМНИЙ ЗВІТ

# АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ЯКІ СПЛАЧУЄ БІЗНЕС

Серпень 2020 р.



# ЗМІСТ

## ГЛОСАРІЙ СКОРОЧЕНЬ ТА КЛЮЧОВИХ ТЕРМІНІВ ....6

### **1** ВСТУП ..... 11

### **2** ПДВ ..... 16

<b>2.1</b>	Історія та огляд поточного стану адміністрування ПДВ.....	16
2.1.1	Як працює ПДВ .....	17
2.1.2	Як працюють шахрайські схеми при оподаткуванні ПДВ .....	17
<b>2.2</b>	ЄРПН.....	18
2.2.1	Прострочення реєстрації ПН/РК через технічні проблеми з боку ДФС/ДПС.....	19
2.2.2	Прострочення реєстрації ПН/РК, які не надаються отримувачам .....	24
2.2.3	Штрафи за прострочення реєстрації «мінусових» РК .....	28
2.2.4	Відсутність реєстрації ПН/РК, які взагалі не склалися.....	30
<b>2.3</b>	СЕА .....	33
2.3.1	Обрахунок реєстраційного ліміту у СЕА ПДВ у нестандартних випадках...34	
2.3.2	Арешт та зняття арешту з реєстраційного ліміту у СЕА .....	40
<b>2.4</b>	СМКОР.....	43
2.4.1	Загальна проблематика СМКОР .....	43
2.4.2	Переліки ризикових платників податків .....	49
2.4.3	Виконання судових рішень щодо реєстрації зупинених ПН/РК.....	56
<b>2.5</b>	Перевірки з питань ПДВ .....	61
<b>2.6</b>	Відшкодування ПДВ.....	66
2.6.1	Тимчасовий реєстр.....	68
2.6.2	Реєстр відшкодування ПДВ.....	70

### **3** ЄДИНИЙ ВНЕСОК НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ ..... 73

<b>3.1</b>	Нарахування ЄСВ особам, відомості про яких відсутні у ЄДР.....	74
<b>3.2</b>	Пільги з ЄСВ: проблеми виправлення звітності .....	79
<b>3.3</b>	Пільги з ЄСВ: звільнення від сплати на території АТО .....	83

<b>3.4</b>	Визначення, узгодження і коригування сум недоїмки.....	85
3.4.1	Правова природа вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ .....	86
3.4.2	Визначення сум недоїмки за результатами податкових перевірок.....	87
3.4.3	Визначення сум недоїмки на підставі облікових даних.....	90

## **4** СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ..... 93

<b>4.1</b>	Застосування максимальної ставки єдиного податку.....	94
<b>4.2</b>	Правило «один раз на календарний рік».....	96
<b>4.3</b>	Єдиний податок і коди КВЕД.....	99
<b>4.4</b>	Відповідальність за неправомірне перебування на спрощеній системі оподаткування.....	103

## **5** ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ..... 108

<b>5.1</b>	Витрати компаній, які «не пов'язані з господарською діяльністю»/ «не мають ділової мети».....	109
<b>5.2</b>	Авансові внески з податку на прибуток при виплаті дивідендів.....	111
<b>5.3</b>	Облік курсових різниць по валютним зобов'язанням .....	113
<b>5.4</b>	Переведення боргу в капітал.....	116

## **6** ПОДАТКОВІ ПЕРЕВІРКИ (ОКРЕМІ ПРОЦЕДУРНІ АСПЕКТИ) ..... 120

<b>6.1</b>	Ризик-орієнтований підхід: загальний огляд.....	121
<b>6.2</b>	Планові перевірки: призначення, формування та коригування планів-графіків.....	122
<b>6.3</b>	Окремі проблеми призначення позапланових та фактичних перевірок.....	125
<b>6.4</b>	Взаємодія між платниками та посадовими особами податкового органу під час перевірки .....	126
6.4.1	Надання документів .....	126
6.4.2	Адміністративний арешт майна .....	128
(a)	Допуск до перевірки.....	128
(b)	Проведення інвентаризації під час податкової перевірки.....	130
<b>6.5</b>	Оцінювання результатів контрольної-перевірочної діяльності: оприлюднення даних та виконання відповідних КРІ.....	131

<b>7</b>	<b>ОСКАРЖЕННЯ ВИСНОВКІВ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ .....</b>	<b>134</b>
<b>7.1</b>	Розгляд заперечень платників податків на акти податкових перевірок.....	135
<b>7.2</b>	Проблеми, пов'язані із дієвістю процедури адміністративного оскарження....	137
7.2.1	Залучення третіх осіб до процедури адміністративного оскарження .....	138
7.2.2	Ефективне використання сучасних технологій у адміністративному оскарженні.....	139
7.2.3	Дотримання гарантій, наданих ПК України .....	140
7.2.4	Врахування судової практики та перспектив судового оскарження.....	141
7.2.5	Оприлюднення рішень ДПС України. ....	143
7.2.6	Встановлення коректних КРІ для процедури адміністративного оскарження.....	144
<b>8</b>	<b>УЗАГАЛЬНЮЮЧІ ПОДАТКОВІ КОНСУЛЬТАЦІЇ .....</b>	<b>147</b>
<b>9</b>	<b>ОПРИЛЮДНЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ .....</b>	<b>154</b>
<b>9.1</b>	Оприлюднення даних про контрольню-перевірочну діяльність.....	157
<b>9.2</b>	Оприлюднення даних щодо процедури адміністративного оскарження .....	158
<b>9.3</b>	Оприлюднення даних про результати судового оскарження.....	158
<b>9.4</b>	Оприлюднення даних про результати роботи СЕА ПДВ та СМКОР .....	160
<b>10</b>	<b>ВЕДЕННЯ ІНТЕГРОВАНИХ КАРТОК ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ .....</b>	<b>163</b>
<b>11</b>	<b>ДОВІДКОВІ МАТЕРІАЛИ.....</b>	<b>171</b>
<b>11.1</b>	Додаток 1. Як працюють «схеми» ухилення від ПДВ .....	171
11.1.1	Що таке «конвертаційні центри» .....	171
11.1.2	Як змінились схеми в епоху СЕА ПДВ.....	174
<b>11.2</b>	Додаток 2. Що таке реєстраційний ліміт у СЕА ПДВ.....	175
<b>11.3</b>	Додаток 3. Як працює СМКОР .....	177
11.3.1	Як відбувається автоматизований моніторинг накладних .....	177
11.3.2	Які наслідки зупинення (блокування) ПН/РК.....	179

## СПИСОК СКОРОЧЕНЬ

Скорочення	Визначення
<b>АТО</b>	Антитерористична операція
<b>ВЗ</b>	Військовий збір
<b>ДПС України</b>	Державна податкова служба України
<b>ДФС України</b>	Державна фіскальна служба України
<b>ГУ ДФС</b>	Головне управління Державної фіскальної служби у регіоні
<b>ГУ ДПС</b>	Головне управління Державної податкової служби у регіоні
<b>ГК України</b>	Господарський кодекс України
<b>ДКПП</b>	Державний класифікатор продукції та послуг
<b>Експертна рада</b>	Експертна рада з питань підготовки узагальнюючих податкових консультацій при Міністерстві фінансів України
<b>ЄДР</b>	Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань
<b>ЄДРПОУ</b>	Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України
<b>ЄДРСР</b>	Єдиний державний реєстр судових рішень
<b>ЄРПН</b>	Єдиний реєстр податкових накладних
<b>ЄС</b>	Європейський Союз
<b>ЄСВ</b>	Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
<b>ЄСПЛ</b>	Європейський суд з прав людини
<b>Закон про ЄСВ</b>	Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року №2464-VI
<b>Закон про тимчасові заходи</b>	Закон України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції» від 2 вересня 2014 року №1669-VII
<b>Закон № 466-IX</b>	Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16.01.2020, що набрав чинності 23.05.2020

Скорочення	Визначення
<b>Закон № 592</b>	Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо усунення дискримінації за колом платників» № 592-IX від 13 травня 2020 року
<b>Закон № 755</b>	Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» №755-IV від 15 травня 2003 року
<b>Закон № 1797-VIII</b>	Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII
<b>Закон № 2390</b>	Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців» щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання» №2390-VI від 1 липня 2010 року
<b>Законопроект № 3475</b>	Проект Закону «Про адміністративну процедуру»
<b>ЗІР</b>	Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПС України
<b>ІКП</b>	Інтегрована картка платника податків
<b>ІПК</b>	Індивідуальна податкова консультація
<b>Інструкція № 449</b>	Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 20 квітня 2015 року №449
<b>КАС/ВС</b>	Касаційний адміністративний суд, що утворений у складі Верховного Суду
<b>КВЕД</b>	Класифікація видів економічної діяльності
<b>КК України</b>	Кримінальний кодекс України
<b>КМУ</b>	Кабінет Міністрів України
<b>Комісія центрального рівня</b>	Комісія при ДФС / ДПС України, яка в різні часи мала назву: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Комісія центрального рівня, яка приймає рішення про реєстрацію ПН/РК в ЄРПН або відмову в такій реєстрації;</li> <li>• Комісія центрального рівня з питань зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН</li> </ul>

Скорочення	Визначення
<b>Комісія регіонального рівня</b>	Комісії при територіальних органах ДФС / ДПС України, які в різні часи мали назву: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Комісії регіонального рівня, які приймають рішення про реєстрацію ПН/РК в ЄРПН або відмову в такій реєстрації;</li> <li>• Комісії регіонального рівня з питань зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН</li> </ul>
<b>КРІ</b>	Ключові показники ефективності (англ. — «Key Performance Indicators»)
<b>Критерії ризиковості платника податку</b>	Критерії ризиковості платника податку, які в різний час були визначені: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Листом ДФС України від 21.03.2018 № 959/99-99-07-18 (погодженим листом Мінфіну від 22.03.2018 № 26010-06-10/7849);</li> <li>• Листом ДФС України від 05.11.2018 № 4065/99-99-07-05-04-18 (погодженим листом Мінфіну від 31.10.2018 № 26010-06-05/28170);</li> <li>• Листом ДФС України від 07.08.2019 № 1962/99-99-29-01-01 (погодженим листом Мінфіну від 06.08.2019 № 26010-06-5/20111);</li> <li>• додатком 1 до Порядку № 1165</li> </ul>
<b>Мінфін</b>	Міністерство фінансів України
<b>МСФЗ</b>	Міжнародні стандарти фінансової звітності
<b>Наказ № 181</b>	Наказ ДПС України від 25.11.2019 № 181 «Про набори даних, які підлягають оприлюдненню (оновленню) у формі відкритих даних
<b>НБУ</b>	Національний Банк України
<b>ОВПП</b>	Офіс великих платників податків ДФС/ДПС
<b>ОЕСР</b>	Організація економічного співробітництва та розвитку
<b>ООН</b>	Організація Об'єднаних Націй
<b>ПДВ</b>	Податок на додану вартість
<b>ПДФО</b>	Податок на доходи фізичних осіб
<b>ПК України</b>	Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI
<b>ПН/РК</b>	Податкова накладна/розрахунок коригування



Скорочення	Визначення
<b>ПНПП</b>	Податок на прибуток підприємств
<b>Попередній звіт</b>	Системний звіт Ради бізнес-омбудсмена «Проблеми адміністрування податків для бізнесу в Україні» (жовтень 2015 року)
<b>Порядок формування плану-графіка</b>	Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затверджений Наказом Мінфіну № 524 від 2 червня 2015 року
<b>Порядок № 117</b>	Порядок зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, та інші порядки, затверджені постановою КМУ від 21 лютого 2018 № 117, що була чинною з 22.03.2018 до 01.02.2020
<b>Порядок № 422</b>	Порядок ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 7 квітня 2016 року №422
<b>Порядок № 435</b>	Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджений наказом Міністерства фінансів України №435 від 14 квітня 2015 року
<b>Порядок № 543</b>	Рекомендований порядок взаємодії підрозділів ДФС при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з ПДВ, затверджений наказом ДФС України від 28.07.2015 року № 543
<b>Порядок № 569</b>	Порядок електронного адміністрування ПДВ, затверджений постановою КМУ від 16 жовтня 2014 № 569
<b>Порядок № 916</b>	Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916
<b>Порядок № 1124</b>	Порядок розгляду контролюючими органами скарг на вимоги про сплату недоїмки зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та на рішення про нарахування пені та накладення штрафу, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 09 грудня 2015 року №1124
<b>Порядок № 1165</b>	Порядок зупинення реєстрації ПН/ПК в ЄРПН, та інші порядки, затверджені постановою КМУ від 11.12.2019 № 1165, що набрала чинності з 01.02.2020
<b>Порядок № 1246</b>	Порядок ведення ЄРПН, затверджений постановою КМУ від 29 грудня 2010 № 1246

Скорочення	Визначення
<b>Постанова № 835</b>	Постанова Кабінету Міністрів України від 21 жовтня 2015 року № 835 «Про затвердження Положення про набори даних, які підлягають у формі відкритих даних»
<b>ППР</b>	Податкове повідомлення-рішення
<b>П(С)БО</b>	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
<b>Рада</b>	Рада бізнес-омбудсмена
<b>Реєстр відшкодування ПДВ</b>	Реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ
<b>РРО</b>	Реєстратори розрахункових операцій
<b>СЕА (СЕА ПДВ)</b>	Система електронного адміністрування ПДВ
<b>СМКОР</b>	Система автоматизованого моніторингу податкових накладних на відповідність критеріям оцінки ступенів ризику
<b>США</b>	Сполучені Штати Америки
<b>Тимчасовий реєстр</b>	Тимчасовий реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування, поданих до 1 лютого 2016 року, за якими станом на 1 січня 2017 року суми податку на додану вартість не відшкодовані з бюджету
<b>УзПК</b>	Узагальнююча податкова консультація
<b>УКТ ЗЕД</b>	Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності
<b>ФОП</b>	Фізична особа-підприємець
<b>ЦК України</b>	Цивільний кодекс України

## ВСТУП

Цей системний звіт Ради бізнес-омбудсмена («Рада») присвячено адмініструванню податків, які сплачує бізнес в Україні («Звіт»).

Майже 5 років минули з жовтня 2015 року, коли був оприлюднений Системний звіт Ради «Проблеми адміністрування податків для бізнесу в Україні» («Попередній звіт»).

На час, коли публікувався Попередній звіт, Рада ще тільки розгортала діяльність, встигнувши отримати **448** скарг від бізнесу, з яких **147 (32,8%)** стосувалися податкових питань.

З того часу було пройдено чималий шлях. Станом на 1 липня 2020 року кількість скарг, одержаних Радою, сягнула **7379**, а частка серед них податкових питань зросла до **57,5% (4241)** скарга). Ці числа красномовно свідчать про актуальність податкових питань для українського бізнесу, яка з роками лише зростає.

За спостереженнями Ради, рівень актуальності податкових питань для українського бізнесу практично не залежить від регіону. Найбільша кількість скарг з податкових питань надійшли з м. Києва (1632 скарги), Київської (379), Дніпропетровської (377) та Харківської (366) областей. Найменше — з Чернівецької області (13). Та у відсотковому відношенні — різниця незначна (приміром, податкових питань стосувалися 57,5% всіх скарг столичного бізнесу та 41,9% чернівецького).

Проблеми податкового адміністрування та контролю в Україні перебувають у полі

зору багатьох міжнародних організацій та дослідницьких центрів.

У рейтингу Світового Банку «Ведення бізнесу 2020» (Doing Business 2020)<sup>1</sup> за показником «Сплата податків» (Paying taxes), Україна зайняла доволі достойне 65-е місце зі 190 країн. Водночас, кількість годин на рік, які необхідно витратити на проходження процедур податкового адміністрування, залишається досить високою (328). Цей показник значно перевищує середній по країнам Європи та Центральної Азії (213,1). Левова частка годин (199 зі 328), за даними дослідження, витрачається бізнесом на питання адміністрування податку на додану вартість («ПДВ»), ще 92 години — на єдиний соціальний внесок («ЄСВ»).

Згідно з Індексом Глобальної Конкуренентоспроможності (Global Competitiveness Index)<sup>2</sup> у 2019 році Україна посіла 61-е місце зі 141 країни за показником «Тягар державного регулювання» (Burden of government regulation)<sup>3</sup>, 104-е місце — за показником «Спотворюючий вплив податків та субсидій на конкуренцію» (Distortive effect of taxes and subsidies on competition)<sup>4</sup>. Відтак, є підстави стверджувати, що деякі проблемні аспекти податкового адміністрування в Україні впливають на глобальну конкурентоспроможність країни.

Згідно з Індексом складності податкового адміністрування (Tax Complexity Index), який вимірюється в рамках Глобального проекту складності податкового адміністрування для транснаціональних корпорацій

<sup>1</sup> Посилання на джерело: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/u/ukraine/UKR.pdf>

<sup>2</sup> Посилання на джерело: [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf)

<sup>3</sup> Показник формувався на базі результатів опитування топ-менеджерів компаній з питання: «У Вашій країні, наскільки обтяжливим для компаній є виконання вимог, які встановлює публічна адміністрація (дозволи, правила, звітність)» ("In your country, how burdensome is it for companies to comply with public administration's requirements (e.g. permits, regulations, reporting)?").

<sup>4</sup> Показник формувався на базі результатів опитування топ-менеджерів компаній з питання: «У Вашій країні, якою мірою податкові заходи (субсидії, податкові канікули тощо) спотворюють конкуренцію?» ("In your country, to what extent do fiscal measures (subsidies, tax breaks, etc.) distort competition?").

(Global MNC Tax Complexity Project), що реалізується Мюнхенським університетом Людвіга — Максиміліана (LMU Munich) та Падерборнським університетом (Paderborn University)<sup>5</sup>, Україна посідає 66-е місце зі 100 досліджених країн за загальною складністю податкового адміністрування (Overall tax complexity), зокрема 40-е місце — за складністю податкового законодавства (Tax code complexity) та 83-е місце — за складністю податкової інфраструктури (Tax framework complexity).

Недосконалість податкового законодавства України та недоліки у практиці

Його застосування неодноразово підкреслювалась в документах міжнародних організацій, таких як Світовий Банк<sup>6</sup>, Міжнародний валютний фонд<sup>7,8</sup>, Організація економічного співробітництва та розвитку («ОЕСР»)<sup>9</sup>.

Відтак, у цьому Звіті Рада поставила перед собою завдання охопити найбільш «болючі» для бізнесу податкові питання, з якими стикалась у практиці за ці роки.

Так, насамперед Рада зупинилась на специфічних проблемних аспектах адміністрування таких чотирьох податків,

<sup>5</sup> Посилання на джерело: <https://www.taxcomplexity.org/>

<sup>6</sup> Так, у Звіті про публічні фінанси в Україні, оприлюдненому 27 червня 2017 року (сторінка 25), Світовий Банк зазначив, що: «Податкова система [України] є складною, неефективною і розвивається пільгами, а податкова адміністрація громіздка, неефективна і широко сприймається як корумпована. Хоча в Україні значну частку ВВП й так становлять податки, вона може покращити стан дотримання податкового законодавства та розширити податкову базу» (*"The tax system is complex, inequitable, and eroded by exemptions, and tax administration is large, inefficient, and widely perceived as corrupt. Although Ukraine already collects a high share of GDP as taxes, it can improve tax compliance and broaden the tax base"*).  
Посилання на джерело: <http://documents1.worldbank.org/curated/en/476521500449393161/pdf/117583-WP-P155716-final-output-PUBLIC-2017-06-28-23-16.pdf>

<sup>7</sup> У Звіті з технічної допомоги Міжнародного валютного фонду No. 16/25, оприлюдненому у січні 2016 року «Зменшення ЄСВ та покращення податкової системи для корпорацій та малого бізнесу» (Technical assistance report «Reducing social security contributions and improving the corporate and small business tax system») (сторінка 8) зазначено, що: «Незважаючи на останні реформи, нинішня загальна податкова система є складною, що спричинено головним чином складним та розмитим текстом Податкового кодексу, що веде до розрізнених і довільних тлумачень закону. Це породжує сильний антагонізм у відносинах між платниками податків та ДФС, який посилюється відсутністю ефективних механізмів вирішення спорів (адміністративних чи юридичних). Таким чином, пропозиції щодо спрощення податкової системи [в Україні] часто спрямовані на те, щоб зв'язати руки ДФС, або запровадити схеми, які дозволяють платникам податків обходити податкові органи. Місія [МВФ] погоджується з тим, що Податковий кодекс потрібно спростити шляхом підвищення чіткості та вдосконалення юридичної техніки, але необхідні деякі й важливі зміни до [податкової] політики» (*"Despite recent reforms the current general tax system is complex, but this arises mostly from the TC's intricate and sometimes vague language, leading to disparate and arbitrary interpretations of the law. This breeds a severely antagonistic relationship between taxpayers and the SFS, aggravated by the absence of effective dispute resolution mechanisms (either administrative or legal). Thus, proposals for simplifying the tax system often aim in fact at tying SFS's hands, or introduce schemes that permit taxpayers to side-step the tax authority. The mission agrees that the TC needs to be simplified by gaining clarity and improving technical legal drafting, but some important policy amendments are required"*).

Посилання на джерело: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2016/cr1625.pdf>

<sup>8</sup> У Звіті з технічної допомоги Міжнародного валютного фонду № 16/48, оприлюдненому у лютому 2016 року «Реформування Державної фіскальної служби України» (Technical assistance report "Reforming the State Fiscal Service") (сторінка 5) зазначено, що: «Менший прогрес спостерігається у таких питаннях, важливих для уряду, бізнесу та суспільства, як припинення корупції, забезпечення ефективних механізмів вирішення податкових спорів, зниження витрат на адміністрування податків та підвищення рівня дотримання податкового законодавства» (*"Less progress is evident on issues that are important to the government, business and society at large—putting an end to corruption, delivering effective tax dispute arrangements, reducing the cost of tax administration and increasing compliance with the tax laws"*).

Посилання на джерело: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2016/cr1648.pdf>

<sup>9</sup> У доповіді ОЕСР «Індекс економічної політики у сфері МСБ: країни Східного партнерства у 2020 році: оцінка реалізації Європейського акту про малий бізнес» (сторінка 605) зазначено, що: «Податкове адміністрування [в Україні] залишається в цілому доволі складним».

Посилання на джерело: [https://read.oecd-ilibrary.org/development/2020\\_23da87c6-ru#page608](https://read.oecd-ilibrary.org/development/2020_23da87c6-ru#page608)

які сплачує бізнес в Україні: ПДВ, ЄСВ, єдиний податок та податок на прибуток підприємств («ПНПП»).

У контексті ПДВ Рада передусім приділила увагу проблемам, які виникають у бізнесу в процесі функціонування новітніх інструментів його адміністрування — Єдиного реєстру податкових накладних («ЄРПН»), Системи електронного адміністрування («СЕА») та Системи моніторингу критеріїв оцінки ризиків («СМКОР»). Не оминула Рада увагою і «традиційні» для цього податку проблеми — прискіпливе дослідження повноти декларування та сплати ПДВ в ході податкових перевірок та затримки із його бюджетним відшкодуванням.

Реагуючи на проблематику роботи ЄРПН, Рада насамперед рекомендувала розробити прозорий та ефективний позасудовий механізм вирішення питань, пов'язаних із несвоєчасною реєстрацією ПН/РК з причини технічних несправностей обладнання або програмного забезпечення контролюючого органу. Серед інших рекомендацій Ради, які стосуються тематики ЄРПН, слід згадати рекомендацію припинити практику застосування штрафів за несвоєчасну реєстрацію «мінусових» РК, якщо тільки правові підстави для їх застосування не будуть передбачені законом.

Комплекс рекомендацій Ради, які стосуються функціонування СМКОР, є широким. Надані як пропозиції щодо (i) розроблення відповідних змін до законодавства (наприклад, забезпечення більш чіткого нормативного визначення критеріїв ризиковості платників податків), так і рекомендації щодо (ii) вдосконалення практики діяльності податкових органів (зокрема, забезпечення виконання судових рішень щодо реєстрації податкових накладних у ЄРПН у розумні строки).

Серед інших рекомендацій Ради, присвячених питанням адміністрування ПДВ, варто відзначити: (i) усунення поширених причин, з яких відбувається необґрунтоване зменшення або обнуління реєстраційного ліміту у СЕА ПДВ, зокрема у разі корпоративних реорганізацій,

анулювання та подальшого поновлення реєстрації платників ПДВ; (ii) забезпечення практичної імплементації принципу «безспірності» податкового кредиту, якщо норма закону, яка наразі закріплює цей принцип, не буде скоригована; (iii) вирішення застарілої проблеми відшкодування ПДВ за «давні» періоди; та (iv) забезпечення невідкладного відшкодування узгоджених сум ПДВ за «нові» періоди у разі триваючого спору у суді касаційної інстанції.

Аналізуючи тематику скарг, пов'язаних із ЄСВ, Рада розпочала з вкрай актуального починаючи з 2017-го року питання нарахування єдиного внеску «сплячим» (таким, що не ведуть діяльності) фізичним особам — підприємцям («ФОП»). Далі Рада висвітлила кілька точкових проблем, пов'язаних із практикою застосування пільг з ЄСВ. Так, у Звіті розглянута проблема неможливості відкликання помилково поданої звітності, зокрема й тими платниками, для яких сплата ЄСВ взагалі не є обов'язковою (підприємцями, які є пенсіонерами або особами з інвалідністю). Надані рекомендації щодо подолання досить хаотичної ситуації, яка склалася довкола застосування пільг з ЄСВ бізнесом, зареєстрованим у зоні АТО. Наприкінці проаналізовані проблеми, пов'язані з системою обліку недоїмки з ЄСВ.

Серед ключових рекомендацій Ради — (i) змінити правовий статус вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ, перетворивши її з «листа-нагадування» на повноцінний адміністративний акт (аналог податкового повідомлення-рішення («ППР»)); та (ii) запровадити практику додавання до неї детального розрахунку суми недоїмки. Процедуру ж оскарження таких вимог Рада рекомендувала привести у відповідність з процедурою, яка наразі застосовується при оскарженні ППР.

Далі Звіт переходить до дослідження спрощеної системи оподаткування (Єдиного податку), що відіграє вкрай важливу роль у житті малого бізнесу в Україні. Рада розпочинає аналіз з проблемного аспекту визначення та застосування ставок цього місцевого



податку (які можуть варіюватись у певних межах на розсуд органів місцевого самоврядування). Далі Рада піднімає цілий пласт питань, пов'язаних із тим, що незначні порушення з боку бізнесу можуть призводити до втрати бізнесом права перебувати на спрощеній системі оподаткування та, на додаток, загрожують вкрай суворою відповідальністю.

В числі рекомендацій, які надані Радою — внести зміни до законодавства, щоб унеможливити позбавлення бізнесу статусу платника єдиного податку через незначні помилки, такі як неточне зазначення у відповідних реєстрах класифікаційних кодів видів економічної діяльності.

У розділі, присвяченому **ПнПП** було вирішено вибірково зупинитись на кількох проблемних аспектах, з якими бізнес звертається до Ради: (i) практика невизнання податковими органами витрат, які «не мають ділової мети»; (ii) спірні питання, пов'язані із обчисленням авансових внесків з цього податку; (iii) суперечки, що виникають при відображенні в обліку деяких поширених видів фінансових операцій, які здійснюються всередині груп компаній (як-то виникнення курсових різниць за валютною позицією від материнської компанії або переведення боргу за позицією у власний капітал).

Підсумовуючи зміст цього розділу комплексом рекомендацій, Рада пропонує відповідним органам видати низку роз'яснень зі спірних питань (наприклад, викласти детальні критерії, які застосовуються для ідентифікації операцій, які не мають ділової мети).

Надалі у Звіті розглянуті окремі процедурні аспекти проведення **податкових перевірок**. До таких аспектів належить, зокрема: формування та періодичне коригування планів-графіків перевірок, призначення позапланових перевірок, виконання таких процедурних дій у ході перевірок як запит документів, проведення інвентаризацій матеріальних активів тощо. Приділена увага й важливості встановлення правильних ключових показників ефективності («**KPI**») для контрольної перевіркової роботи.

Серед рекомендацій, наданих Радою — усунення норми законодавства, яка може дозволити податковим органам коригувати плани-графіки перевірок через нібито допущення в них «технічних помилок». Рада також рекомендувала Державній податковій службі України («**ДПС України**») забезпечити врахування податковими органами судової практики, згідно з якою чинне законодавство не наділяє останні повноваженнями вимагати участі своїх представників у інвентаризації матеріальних активів платників податків.

У наступному розділі, присвяченому **оскарженню** результатів податкових перевірок, увага була приділена як процедурі розгляду заперечень на акти перевірок, так і власне адміністративному (відомчому) оскарженню рішень податкових органів у ДПС України.

Радою була надана низка рекомендацій щодо вдосконалення вищевказаних процедур, які доповнюють і конкретизують (з врахуванням специфіки податкової сфери) рекомендації, надані у Системному звіті «*Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації*» (липень 2019 року).

Більш широке впровадження практики розгляду скарг у режимі теле- або відеоконференцій, а також публікація рішень, прийнятих в рамках процедури оскарження — лише окремі з запропонованих Радою кроків.

Завершальні розділи Звіту присвячені узагальнюючим податковим консультаціям («**УзПК**»), оприлюдненню **публічної інформації** податковими органами та веденню інтегрованих карток платників податків («**ІКП**»).

Інтенсифікувати роботу Експертної ради з питань підготовки УзПК при Міністерстві фінансів України («**Експертна рада**»), оприлюднювати більш якісну статистику про результати розгляду податкових спорів у судах та більше даних про функціонування СМКОР, вдосконалити механізм внесення коригувань у ІКП — деякі з рекомендацій, які надані Радою у завершальних розділах.

\* \* \*

Беручи до уваги значну кількість податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які існують в Україні, Рада не мала змоги в цьому Звіті детально зупинитись на кожному з них. Відтак, Звіт не охоплює проблем, які можуть мати місце, що впливають з фіскальної сутності та особливостей адміністрування податку на доходи фізичних осіб («ПДФО»), військового збору («ВЗ»), акцизного податку, екологічного податку, рентної плати та податку на майно. Проблеми ж загального характеру, пов'язані з адмініструванням, у тому числі, й цих податків, розкриті у відповідних загальних розділах.

У цьому Звіті Рада не торкалася питань, що належать до основ формування державної податкової політики. Зокрема, Рада не надавала оцінки доцільності скасування певних податків чи їх заміни іншими (як, наприклад, можлива заміна ПнПП податком на виведений капітал, або заміна ПДВ податком з обороту чи з продажів). У Звіті не зачіпається питання справедливості існуючих податкових ставок, баз, пільг та знижок, загальної достатності або надмірності податкового навантаження на певні категорії платників податків.

Рада не аналізувала у цьому Звіті питання інституційної реформи системи податкових органів, зокрема не вступала у дискусії, що пов'язані із майбутнім ДПС України, доцільністю її реорганізації, об'єднання з іншими органами, розділення тощо.

Цей Звіт не охоплює питань, які стосуються боротьби правоохоронних органів із кримінальними правопорушеннями у сфері оподаткування. Цій темі була приділена увага у Системному звіті «Зловживання повноваженнями з боку правоохоронних органів у їх стосунках з бізнесом» (січень 2016 року).

Питання, пов'язані з адміністративним оскарженням рішень, дій або бездіяльності податкових органів Рада розглядала у цьому Звіті лише тією мірою, якою цього вимагає специфіка податкової сфери. При цьому залишаються повністю актуальними базові рекомендації Ради щодо вдосконалення інституту адміністративного оскарження, надані у Системному звіті «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації» (липень 2019 року).

#### **Цей звіт підготували:**

*Заступником Бізнес-омбудсмена*

**Ярославом ГРЕГІРЧАКОМ**

*інспекторами Ради*

**Володимиром ЗАБУДСЬКИМ**

**Володимиром КУЦЕНКОМ**

**Юлією МИХАЙЛЮК**

**Юліаною РЕВ'ЮК**

**Олегом ДИКИМ**

#### **під керівництвом**

*Бізнес-омбудсмена*

**Марчіна СВЕНЧИЦЬКОГО**

*Під час підготовки Звіту Рада отримала цінну фахову допомогу у вигляді коментарів від Державної податкової служби України.*

## 2 ПДВ

Цей розділ стосується найбільш розповсюдженої тематики скарг, які надійшли до Ради за всю історію її функціонування з травня 2015 року.

Так, станом на 01.07.2020 року Рада отримала загалом 7379 скарг, 2204 з яких (29,87%) стосується виключно питань, пов'язаних з ПДВ<sup>10</sup>. Ще 1048 (14,2%) стосувалися податкових перевірок, в значній кількості з яких також розглядалися ПДВ-питання<sup>11</sup>. Також саме з ПДВ були переважно пов'язані скарги (тематика яких наразі втратила актуальність) на розірвання договорів про визнання електронних документів та на присвоєння так званого «стану 9» (183 скарг, 2,48%).

В світлі цих даних не виглядає перебільшенням твердження, що кожна третя скарга, яка коли-небудь надходила до Ради, стосувалася саме ПДВ.

Цей розділ буде розпочато з огляду еволюції адміністрування ПДВ в Україні. Акцент буде зроблено на ПДВ-шахрайстві і на заходах, які держава змушена вчиняти для його протидії. Адже саме «побічні ефекти» від таких заходів створюють певні виклики та незручності для бізнесу.

Історичний екскурс, що міститься у розділі 2.1, є необхідним, щоб продемонструвати витоки тих проблем, які є актуальними і зараз. Він також допоможе зрозуміти, як адміністрування ПДВ в Україні набуло тої безпрецедентно складної форми, яку воно має на сучасному етапі. Серед іншого, буде пояснено ґенезу таких феноменів як ЄРПН, СЕА ПДВ та СМКОР.

Після цього, у розділах 2.2 — 2.6, будуть проаналізовані практичні проблеми у сфері адміністрування ПДВ, з якими наразі стикається бізнес, та надані рекомендації щодо їх усунення.

### 2.1 Історія та огляд поточного стану адміністрування ПДВ

ПДВ діє в Україні з 1992 року.

Цей податок широко застосовується у світі. Станом на 2018 рік, 166 зі 193 держав-членів ООН застосовували ПДВ, включаючи усі країни ОЕСР (окрім Сполучених Штатів

Америки («США»))<sup>12</sup> та Європейський Союз («ЄС»)<sup>13</sup>. Основна ставка ПДВ в Україні становить 20%. Така ставка в цілому відповідає ставкам в розвинених державах світу<sup>14</sup>.

<sup>10</sup> Сюди належать наступні категорії скарг: на зупинення ПН/ПК; на включення до переліків ризикових платників податків; на невиконання судових рішень щодо реєстрації ПН/ПК; щодо електронного адміністрування ПДВ; щодо відшкодування ПДВ; щодо анулювання реєстрації платників ПДВ.

<sup>11</sup> У червні 2020 року, в рамках роботи над цим Системним звітом, працівники Ради детально проаналізували тематику 838 скарг, отриманих Радою, які стосуються податкових перевірок, та виявили, що у 710 з проаналізованих скарг (85%) зачіпалось, у тому числі, питання ПДВ.

<sup>12</sup> Джерело: звіт OECD Consumption Tax Trends 2018 (Посилання: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018\\_ctt-2018-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en)).

<sup>13</sup> Так, в ЄС наразі діє Директива № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. про спільну систему ПДВ (посилання: Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax), поступове наближення законодавства України до якої передбачено додатком XXVIII до Глави 4 «Оподаткування» Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (Посилання на угоду: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011); на додаток XXVIII: <https://eu-ua.org/tekst-uhody-pro-asotsiatsiiu/dodatky-rozdil-v/opodatkuvannia>).

<sup>14</sup> Для прикладу, в держава-членах ЄС застосовуються такі ставки (держави розташовані за зростанням ставки): в Люксембурзі — 17%, на Мальті — 18%, в Німеччині, Румунії, на Кіпрі — 19%, в Великобританії, Франції, Словаччині, Болгарії, Естонії — 20%, в Нідерландах, Бельгії, Іспанії, Чехії, Литві, Латвії — 21%, в Італії, Словенії — 22%, в Португалії, Польщі, Ірландії — 23%, в Фінляндії, Греції — 24%, в Швеції, Данії, Хорватії — 25%, в Угорщині — 27% (Джерело: [https://en.wikipedia.org/wiki/Value-added\\_tax#cite\\_note-OECD\\_2018\\_VAT\\_trends-1](https://en.wikipedia.org/wiki/Value-added_tax#cite_note-OECD_2018_VAT_trends-1)).



ПДВ є одним з ключових джерел доходу державного бюджету України. Так, за 2019 рік до бюджету надійшло (з вирахуванням бюджетного відшкодування)

88,929 млрд. грн. ПДВ з вітчизняних товарів (**8,91%** всіх надходжень) та 289,760 млрд. грн. ПДВ з імпортованих товарів (**29,03%** всіх надходжень)<sup>15</sup>.

### 2.1.1 Як працює ПДВ

Кінцевим (реальним) платником ПДВ є споживач. Це особа, яка купує та споживає товар або послугу, у ціну якої входить ПДВ.

Однак з точки зору адміністрування до бюджету ПДВ сплачує бізнес. Це виробники, імпортери, оптові та роздрібні постачальники товарів і послуг, які реалізують їх на внутрішньому ринку країни.

Кожен платник ПДВ розраховує суму цього податку (яку має сплатити до бюджету) щомісяця, базуючись на двох ключових складових, перша з яких збільшує цю суму, а друга — зменшує:

- 1) податкове зобов'язання (сума ПДВ, яка входить у вартість проданих товарів та послуг, так званий «вихідний ПДВ»);
- 2) податковий кредит (сума ПДВ, яка входить у вартість придбаних товарів та послуг, так званий «вхідний ПДВ»).

Позитивну різницю між «вхідним» і «вихідним» ПДВ платник платить до державного бюджету. Якщо ж ця різниця є негативною — платник набуває права на відшкодування ПДВ з бюджету (так зазвичай трапляється при експорті вироблених в Україні товарів/послуг, оскільки до експортних операцій український ПДВ застосовується зі ставкою 0%).

Важливо відзначити, що в Україні сума «вхідного» ПДВ завжди має підтверджуватись спеціальним документом — податковою накладною («ПН»). ПН виписує постачальник, в якого придбано товар або послугу з ПДВ. Без такого документу права на податковий кредит з ПДВ у покупця не виникає. Саме тому ПН, а також розрахунки коригувань («ПК») — спеціальні документи, які вносять до ПН зміни — мають вкрай важливе значення для бізнесу в Україні.

### 2.1.2 Як працюють шахрайські схеми при оподаткуванні ПДВ

В силу своєї природи ПДВ є досить вразливим до шахрайських схем ухилення від його сплати. Всім державам, де цей податок застосовується, доводиться докладати значних зусиль для протидії шахрайству.

Наприклад, навіть в ЄС достатньо поширене так зване «карусельне шахрайство з ПДВ»<sup>16</sup>. Згідно з доповіддю,

підготовленою на запит Європейського Парламенту у жовтні 2018 року<sup>17</sup>, цей вид шахрайства коштує країнам-членам ЄС від 40 до 60 млрд. євро щорічно.

В Україні шахрайство з ПДВ також дуже поширене. Зазвичай воно органічно поєднується з ухиленням від сплати ПнПП та так званим «обгортівкуванням» коштів.

<sup>15</sup> Джерело: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2019/>

<sup>16</sup> Джерело: [https://en.wikipedia.org/wiki/Missing\\_trader\\_fraud](https://en.wikipedia.org/wiki/Missing_trader_fraud).

<sup>17</sup> Доповідь доступна за посиланням: <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/156408/VAT%20Fraud%20Study%20publication.pdf>.

Організуються ці схеми зазвичай спеціалізованими на цьому виді шахрайства організованими злочинними угрупованнями (так званими «конвертаційними (конвертаційно-транзитними) центрами», ОЗУ). Такі ОЗУ подекуди можуть діяти у змові з або під прикриттям колишніх та/або діючих співробітників податкових та/або правоохоронних органів<sup>18</sup>.

Держава постійно намагається протидіяти шахрайству з ПДВ.

В свою чергу, під впливом дій держави, шахрайські схеми змінюються і продовжують існувати. Це, в свою чергу, вимагає нових підходів до протидії ним.

В Україні боротьба з ухиленням від ПДВ розвивалася поступово та пережила кілька основних етапів реформ, а саме:

- **2011** — запровадження ЄРПН;

## 2.2 ЄРПН

З часу створення в Україні ЄРПН у 2011 році, поступово розширювався перелік ПН/РК, які підлягають реєстрації в ЄРПН, доки цей реєстр не став всеохоплюючим.

Щоб уявити собі масштаби ЄРПН, достатньо навести такі дані: лише за 3 місяці (взято період з 1 липня 2017 року по 30 вересня 2017 року) було подано на реєстрацію майже 63 млн. ПН/РК<sup>19</sup>, тобто — близько 21 млн. ПН/РК на місяць. З розрахунку 20 операційних днів на місяць та 12 операційних годин протягом одного операційного дня, отримуємо середнє навантаження ЄРПН за цей період: понад 1,05 млн. ПН/РК на день, 87,5 тис. на годину, 1,46 тис. на хвилину, близько 24 штуки — щосекунди.

- **2015** — створення СЕА ПДВ, побудованої за принципом депонування ПДВ;
- **2017** — запуск СМКОР.

Кожна з цих подій надала державі нові можливості у здійсненні адміністрування ПДВ, разом з цим, однак, створивши нові виклики для бізнесу. Деякі з поширених проблем бізнесу, пов'язаних із функціонуванням ЄРПН, СЕА та СМКОР, детальніше розглянуті у розділах 2.2, 2.3 та 2.4 цього Системного звіту відповідно.

Попри всі сучасні нововведення, залишились певною мірою актуальними і традиційні інструменти, які держава здавна використовувала для протидії обігу «схемного» ПДВ — податкові перевірки та відмови (затримки) у відшкодуванні ПДВ. Актуальні проблеми бізнесу, пов'язані з цими явищами, будуть розглянуті у розділах 2.5 та 2.6 цього Системного звіту відповідно.

Наявність ЄРПН дозволила податковим органам, навіть не виходячи на документальні перевірки, аналізувати всі операції з ПДВ, які відбуваються в Україні, і виявляти рух підозрілого («схемного») ПДВ. Відповідні аналітичні дані:

По-перше, використовувались при проведенні податкових перевірок платників податків. В рамках таких перевірок податківці фіксували факт отримання податкового кредиту з ПДВ по нереальним (фіктивним) операціям; зменшували платникам податків такий безпідставно отриманий податковий кредит; донараховували ПДВ; та застосовували штрафи за його заниження<sup>20</sup>;

<sup>18</sup> Детальніше про їх діяльність йдеться у додатку 1 до цього Системного звіту.

<sup>19</sup> Джерело: <https://news.dtk.ua/taxation/pdv/45655>.

<sup>20</sup> Деякі з основних проблем бізнесу, пов'язаних із проведенням податкових перевірок (зокрема, і у частині ПДВ) аналізувались у Розділі 5 Попереднього звіту (посилання: [https://boi.org.ua/media/uploads/q3report/sysrep\\_tax\\_ukr\\_pdf.pdf](https://boi.org.ua/media/uploads/q3report/sysrep_tax_ukr_pdf.pdf)).

Актуальній проблемі, пов'язаній із перевіркою законності формування податкового кредиту з ПДВ під час податкових перевірок, присвячено Розділ 2.5 цього Системного звіту.

По-друге, відпрацьовувались «податковою міліцією» при веденні кримінальних розслідувань, у тому числі проти організаторів «конвертаційних центрів»<sup>21</sup>.

Згодом ЄРПН став базою для впровадження наступних кроків у розвитку адміністрування ПДВ — створення СЕА та запуску СМКОР.

Беручи до уваги надважливе місце ЄРПН у системі адміністрування ПДВ, у держави є необхідність спонукати всіх платників податків без зволікань реєструвати кожну ПН/РК у цьому реєстрі.

Найбільш дієвим механізмом такого спонукання є закріплене у Податковим кодексом України («ПК України») «залізне правило», за яким, якщо постачальник не зареєстрував ПН/РК у ЄРПН — то покупець не має права на податковий кредит з ПДВ<sup>22</sup>.

Завдяки вказаному правилу, у податкових органів в переважній більшості випадків немає необхідності спеціально мотивувати платників податків своєчасно реєструвати ПН/РК — їх мотивують власні покупки.

Та законодавець все ж передбачив у ПК України як (i) граничні строки реєстрації ПН/РК (до кінця поточного місяця — для тих, що виписані у першій половині місяця; до 15-го числа наступного місяця — для тих, що виписані у другій половині); так і (ii) штрафи за відсутність реєстрації або несвоєчасну реєстрацію ПН/РК<sup>23</sup>.

Наявність цих штрафів і практика їх застосування спричинила цілий комплекс проблемних питань у стосунках між бізнесом та державою, прояви яких Рада дуже часто зустрічала та продовжує зустрічати у своїй практиці.

Найактуальніші з них, за спостереженнями Ради — висвітлені далі.

## 2.2.1 Прострочення реєстрації ПН/РК через технічні проблеми з боку ДФС/ДПС

Стаття 120-1 ПК України передбачає штрафи за відсутність реєстрації або порушення граничного строку реєстрації ПН/РК у ЄРПН. Розмір штрафів варіюється залежно від тривалості прострочення та обраховується у % від суми ПДВ у такій ПН/РК. Він стартує з 10% при незначному простроченні й може досягати 50%, а за певних обставин і 100%.

При аналізі статті 120-1 ПК України впадає у вічі, що вона повністю покладає відповідальність за своєчасну реєстрацію ПН/РК на платника податків. При цьому не береться до уваги, що платник податків може лише подати ПН/РК на реєстрацію.

Власне ж реєстрація ПН/РК — це вже прерогатива контролюючого органу.

Через таке формулювання статті, у професійному середовищі адвокатів навіть сформувалася думка (яку поділяють деякі експерти), що штрафи, передбачені нею, взагалі ніколи не можуть застосовуватись до платників податків — адже реєстрацію ПН/РК здійснюють не вони, а власне контролюючий орган.

Цей радикальний підхід наразі не знайшов та навряд чи знайде підтримку у судовій практиці. Та апологети цього підходу

<sup>21</sup> Окремі з проблемних для бізнесу питань, пов'язаних із проведенням таких досудових розслідувань, зачіпались у Системному звіті «Зловживання повноваженнями з боку правоохоронних органів у їх стосунках з бізнесом» (січень 2016 року)

(посилання: [https://boi.org.ua/media/uploads/sysrep\\_criminal\\_ukr\\_final.pdf](https://boi.org.ua/media/uploads/sysrep_criminal_ukr_final.pdf)).

<sup>22</sup> Пунктом 201.10 статті 201 ПК України, серед іншого, встановлено: відсутність факту реєстрації платником податку — продавцем товарів/послуг ПН в ЄРПН не дає права покупцю на включення сум ПДВ до податкового кредиту.

<sup>23</sup> Згадані питання регулюються статтею 120-1 ПК України відповідно.

піднімають дискусію навколо важливої проблеми: поточна редакція статті 120-1 ПК України практично ігнорує ситуації, коли прострочення або відсутність реєстрації ПН/РК у ЄРПН відбулися не з вини платника податків (ба більше, навіть з вини самої держави).

Рада неодноразово зустрічалася з різноманітними варіаціями таких ситуацій у своїй практиці.

Варто віддати належне податковому органу центрального рівня (ДФС/ДПС України) — такі ситуації подекуди вирішувались успішно для бізнесу ще на етапі адміністративного оскарження.

## Кейс № 1. Несвоєчасна реєстрація низки ПН через протиправне розірвання податковим органом договору про визнання електронних документів

Наприкінці 2015 року підприємство, розташоване у місті Києві, яке працює у сфері ремонту та технічного обслуговування повітряних і космічних літальних апаратів (їх частин) (**«Скаржник»**) зіштовхнулося з несподіваною проблемою. Підприємство дізналося про те, що податковий орган розірвав із ним договір про визнання електронних документів. Без такого договору підприємство було позбавлене можливості подати будь-яку електронну звітність, а також зареєструвати ПН/РК по господарським операціям, які воно проводило, у ЄРПН.

Підприємство змушене було звернутися за захистом своїх прав до суду, який влітку 2016 року задовольнив його позов. Дії податкового органу щодо розірвання договору були визнані протиправними. Більш того, суд прямо зобов'язав податковий орган вважати ПН/РК, які платник податків намагався зареєструвати у ЄРПН в період відсутності чинного договору, зареєстрованими датою їх подання.

Та рік потому, у грудні 2017 року, Скаржник усе одно одержав від ГУ ДФС у м. Києві штрафи в загальній сумі понад 124 тис. грн. за несвоєчасну реєстрацію цих ПН/РК. Позиція контролюючого органу була такою: якщо є факт несвоєчасної реєстрації ПН/РК — то має бути й штраф.

Історія закінчилась позитивно. Контролюючий орган вищого рівня (Державна фіскальна служба України) (**«ДФС України»**) дослухався аргументів Скаржника та Ради, яка підтримала його. Так, рішенням ДФС України від 12 лютого 2018 року спірне ППР було скасовано за результатами адміністративного оскарження. У рішенні було визнано відсутність будь-яких протиправних діянь з боку Скаржника.

Та дещо менш сприятливо для бізнесу складається практика контролюючих органів у тих ситуаціях, коли платники податків посилаються на той факт, що своєчасній реєстрації ПН/РК у ЄРПН перешкоджають технічні проблеми (у тому числі — збої та перевантаження на сервері ДФС/ДПС).

З неупередженої точки зору слід визнати, що ситуації такого характеру бувають дуже різноманітними. Причому далеко не в кожній з них правда на боці платників податків. Рада не раз зустрічалась із випадками, коли найбільш вірогідною причиною несвоєчасної реєстрації ПН/РК виявлялись технічні проблеми на боці самого платника податків (технічні несправності його поштового провайдера або програмного забезпечення для

подання електронної звітності, перебої з доступом до Інтернету тощо).

Як і суди, Рада загалом сприймає підхід ДФС/ДПС України, що вимагає в платників податків вагомі докази того, що ПН/РК була своєчасно доставлена на сервер контролюючого органу. За їх відсутності — про звільнення платника від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК йтися не може.

Та все ж Рада фіксувала випадки, коли платниками податків надавалися достатньо вагомі докази причинно-наслідкового зв'язку між проблемами на сервері і несвоєчасною реєстрацією ПН, які, однак, усе одно не бралися до уваги контролюючими органами.

## Кейс № 2. Несвоєчасна реєстрація ПН, ймовірно, спричинена перевантаженням серверу ДФС України 15 січня 2019 року

До Ради звернулось Товариство з обмеженою відповідальністю «Проторія», — київське підприємство, яке здійснює роздрібну торгівлю комп'ютерами, периферійним устаткуванням і програмним забезпеченням («Скаржник»).

14 січня 2019 року, за один день до передбаченого законом граничного строку, Скаржник подав на реєстрацію свою ПН.

Згідно з прямою нормою закону (*див.* абзац 13 пункту 201.10 статті 201 ПК України) якщо протягом операційного дня не надіслано квитанції про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації ПН/РК — така ПН вважається зареєстрованою в ЄРПН.

Та платник податків тільки 16 січня 2019 року одержав квитанцію про відмову у прийнятті ПН з причини нібито недостатності в нього реєстраційного ліміту у СЕА ПДВ.

При цьому, за твердженням Скаржника, підкріпленим інформацією з електронного кабінету, його реєстраційний ліміт у СЕА ПДВ був більш ніж достатнім на момент подання ПН на реєстрацію (14 січня 2019 року). Однак, з невідомих причин, на сервері ДФС України відбулося порушення черговості обробки поданих ним на реєстрацію ПН (ті, що були подані пізніше — оброблялись раніше), і 16 січня 2019 року, на момент, коли нарешті дійшла черга до обробки спірної ПН — залишку реєстраційного ліміту виявилось вже недостатньо для її реєстрації.

Затримку із обробкою своєї ПН, а також порушення черговості обробки, Скаржник, цілком логічно, пов'язав із тим, що 15 січня 2019 року відбулося перевантаження серверу ДФС України, про яке було згодом публічно повідомлено на офіційному вебсайті органу.

17 січня 2019 року Скаржник подав спірну ПН на реєстрацію повторно, і цього разу її було зареєстровано.

Та в листопаді 2019 року на Скаржника чекав штраф у розмірі 78 тис. грн. за прострочення реєстрації ПН на 2 дні.

Під час процедури адміністративного оскарження Скаржник апелював до прямої норми абзацу 13 пункту 201.10 статті 201 ПК України, з якої випливало, що його ПН має вважатися зареєстрованою у ЄРПН у день подання її на реєстрацію — 14 січня 2019 року. Як доказ, була надана роздрукована електронної квитанції, надісланої з серверу ДФС, яка підтверджує, що ПН дійсно була доставлена на сервер 14 січня 2019 року, а оброблена лише 16 січня 2019 року.

Рада просила ДПС України задовольнити скаргу, якщо, хіба що, контролюючий орган не зможе довести, що надана Скаржником як доказ роздрукована електронної квитанції взагалі є підробленою.

Та ДПС України, не надаючи оцінки ключовому доказу і не коментуючи причини незастосування абзацу 13 пункту 201.10 статті 201 ПК України, своїм рішенням від 23 січня 2020 року, відмовила у задоволенні скарги.

Вказаний кейс досить яскраво ілюструє загальну ситуацію із застосуванням абзацу 13 пункту 201.10 статті 201 ПК України. Ця досить ліберальна норма податкового законодавства широко застосовується у судовій практиці<sup>24</sup>. А от у практиці податкових органів — ця норма сприймається як декларативна та майже не знаходить належного практичного застосування з огляду на відсутність відповідного механізму. Мається на

увазі, що на сьогоднішній день немає чіткої процедури, згідно з якою до ЄРПН вносились би відомості про реєстрацію тих ПН/РК, які не були своєчасно оброблені, датою їх подання.

Відтак, на думку Ради, доречно було б запровадити процедуру, в рамках якої платник податків мав би змогу звернутися до контролюючого органу із заявою про те, що його ПН/РК не була своєчасно оброблена, приклавши до такої заяви

<sup>24</sup> Так, у постанові від 12.07.2019 року у справі № 0940/1600/18, вирішуючи спір стосовно застосування штрафу за порушення строку реєстрації ПН, надісланих на реєстрацію 15.04.2018 року та фактично зареєстрованих 16.04.2018 року, КАС/ВС дійшов висновку, що: «[...] встановлена нормою пункту 120-1.1 статті 120-1 ПК відповідальність платника податку на додану вартість за порушення граничного строку, передбаченого статтею 201 цього Кодексу для реєстрації податкової накладної та /або розрахунку коригування до такої податкової накладної в ЄРПН, у вигляді накладення штрафу може застосовуватися в разі якщо платник податку не надав (не надіслав) податкову накладну (розрахунок коригування) ДФС у строк, встановлений цією статтею» (посилання: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/82996815>).

Аналогічних за змістом висновків КАС/ВС доходив у своїх постановках від 17.04.2018 року у справі № 820/6330/16 (спір щодо застосування штрафу за порушення строку реєстрації ПН, надісланих на реєстрацію 01.01.2016 року та фактично зареєстрованих 02.01.2016 року) (посилання: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/73596516>), від 10.05.2018 року у справі № 819/869/17 (спір щодо застосування штрафу за порушення строку реєстрації ПН, надісланих на реєстрацію 24.08.2016 року та фактично зареєстрованих 25.08.2016 року) (посилання: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/73901937>).



відповідні докази. За результатами розгляду заяви контролюючий орган міг би оформлювати висновок, на підставі якого до ЄРПН вносились би коригування (датую реєстрації ПН вказувалась би документально підтверджена дата її подання на реєстрацію).

В завершення цієї теми варто згадати Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16.01.2020, що набрав чинності 23.05.2020 («Закон № 466-IX»).

Закон № 466-IX впровадив нововведення, яке може навіть ще більше ускладнити вирішення подібних спірних питань сприятливим для бізнесу способом. А саме, було прямо закріплено, що відповідальність, передбачена статтею 120-1 ПК України, настає незалежно від наявності вини платника податків.

Що стосується нової підстави для звільнення платника податків від

відповідальності, впровадженої Законом № 466-IX (підпункту 42-1.10 та підпункту 129.9.5 ПК України), то вона стосується виключно технічних збоїв чи помилок у роботі електронного кабінету платника податків (який, по суті, є лише програмним інтерфейсом, через який відбувається подання платником податків ПН/ПК на реєстрацію). При цьому оминається увагою питання технічних помилок та збоїв у автоматизованих системах та на обладнанні, які знаходяться на боці контролюючого органу.

Таке регулювання ще більше звузить можливості для того, щоб вирішувати подібні справи *ad hoc* (скасовувати або залишати в силі певні ППР залежно від наявності та ступеню вини конкретного платника податків у конкретному випадку).

Відтак, ще більш актуальною стане потреба у наявності системного механізму практичного застосування норми абзацу 13 пункту 201.10 статті 201 ПК України.

## Рекомендації Ради:

З метою посилення захисту законних інтересів платників податків у випадках, коли своєчасно подані ними на реєстрацію ПН/ПК своєчасно не реєструються з вини контролюючих органів, Рада рекомендує наступне:

- Міністерству фінансів України та Державній податковій службі України** — розробити та подати на затвердження, а **Кабінету Міністрів України** — затвердити проект змін (доповнень) до Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 року № 1246, або окремий нормативно-правовий акт, який врегулює питання практичного застосування положення, яке міститься в абзаці 13 пункту 201.10 статті 201 ПК України. Має бути запроваджена процедура, в рамках якої платник податків матиме змогу звернутися до контролюючого органу із заявою про те, що подана ним на реєстрацію ПН/ПК не була своєчасно опрацьована, приклавши до такої заяви відповідні докази. За результатами розгляду заяви контролюючий орган має у розумні строки оформити висновок, на підставі якого до ЄРПН мають вноситись відповідні коригування (датую реєстрації ПН/ПК у ЄРПН має вказуватись документально підтверджена дата її подання на реєстрацію).

## 2.2.2 Прострочення реєстрації ПН/РК, які не надаються отримувачам

Справжній сплеск активності у спорах між платниками податків та контролюючими органами (у центрі якого опинилася й Рада) спричинили розбіжності навколо тлумачення нової редакції статті 120-1 ПК України, яка набрала чинності 01 січня 2017 року<sup>25</sup>.

Формулювання норми викликало серед фахівців суперечку з приводу того, чи вона передбачає дві самостійні підстави звільнення від штрафу, передбаченого цієї статтею (ПН не підлягає наданню отримувачу або ПН складена на операцію, звільнену від ПДВ чи оподатковувану ПДВ за нульовою ставкою) чи лише одну підставу, яка передбачає одночасну наявність обох вказаних ознак.

Чому це питання виявилось таким важливим для українського бізнесу?

Справа у тім, що значна частина ПН, які виписуються платниками ПДВ, взагалі не підлягають наданню отримувачам, та по таким ПН ніхто не формує податковий кредит з ПДВ. Йдеться насамперед (хоча й не виключно) про постачання товарів кінцевим споживачам, які, по суті, й є реальними платниками ПДВ<sup>26</sup>.

Для того, щоб спростити це завдання, законодавець надав можливість постачальникам у таких випадках складати

та реєструвати у ЄРПН зведену ПН один раз на місяць на весь обсяг однотипних операцій з неплатниками ПДВ<sup>27</sup>.

Вище вже зазначалося, що у операціях між двома платниками ПДВ покупець мотивує постачальника своєчасно скласти та реєструвати ПН в ЄРПН, так як це є запорукою набуття покупцем податкового кредиту. Водночас, у операціях між платником та неплатником ПДВ — такий мотивуючий фактор відсутній.

Серед багатьох представників бізнесу панує думка, що складення ПН, які не підлягають наданню отримувачам, є непотрібною бюрократичною формальністю, і їх несвоєчасне складення нікому не завдає шкоди. Через таке переконання (а також через те, що складення щомісячних зведених ПН великими роздрібними мережами об'єктивно потребує обробки значного масиву інформації) реєстрацію подібних ПН у ЄРПН зазвичай відкладали на останній момент. А враховуючи обнадійливе для бізнесу формулювання статті 120-1 ПК України, яке начебто обіцяло звільнення від штрафів за несвоєчасну реєстрацію таких ПН — її (реєстрацію) часто-густо прострочували.

Деякі підприємці виявили, що реєстрація подібних ПН пізніше встановленого законодавцем граничного строку може

<sup>25</sup> Норма викладена у новій редакції Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» № 1797-VIII від 21.12.2016 року.

<sup>26</sup> Для прикладу, коли споживачі купують товари у супермаркетах, кожна з таких мікро-операцій оподатковується ПДВ. Споживачів зазвичай не надто цікавить, що у ціну придбаних ними товарів входить ПДВ. А от супермаркет зобов'язаний задекларувати податкові зобов'язання з ПДВ та сплатити ПДВ до бюджету, а на додаток — ще й виписати ПН (яка в даному випадку покупцю не потрібна та йому не видається).

<sup>27</sup> Згідно з пунктом 201.4 статті 201 ПК України, платники податку в разі здійснення постачання товарів/послуг протягом періоду, за який складається така податкова накладна, постачання яких має безперервний або ритмічний характер:

**покупцям** — платникам податку — можуть скласти не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, зведені податкові накладні на кожного платника податку, з яким постачання мають такий характер протягом періоду, за який складається така податкова накладна, з урахуванням усього обсягу постачання товарів/послуг відповідному платнику протягом такого місяця;

**покупцям** — особам, не зареєстрованим платниками податку, — можуть скласти не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, зведену податкову накладну з урахуванням всього обсягу постачання товарів/послуг таким покупцям, з якими постачання мають такий характер, протягом такого місяця.



принести навіть певну вигоду. Адже в момент реєстрації «вихідної» ПН у ЄРПН постачальника зменшується на відповідну суму ПДВ його реєстраційний ліміт у СЕА, який кожне підприємство прагне підтримувати на якомога вищому рівні. Якщо ж не зважати на граничні строки реєстрації ПН (кінець місяця або 15-те число наступного місяця, залежно від дати складення ПН), — то реєстраційний ліміт по цій ПН зменшиться (шляхом обрахунку спеціального показника  $\Sigma$ Перевищ) лише після подання податкової декларації з ПДВ, в якій будуть відображені податкові зобов'язання з ПДВ за цією операцією. Граничний строк подання декларації — 20-те число наступного місяця.

Екосистема, яка поступово утворилась у цій ніші, однак, виявилась зруйнованою, коли контролюючі органи стали на позицію, що нова редакція статті 120-1 ПК України передбачає не дві самостійних, а лише одну підставу звільнення від штрафів. Тому, якщо навіть певна ПН не підлягає наданню отримувачу, однак містить у собі ненульову суму ПДВ (тобто передбачає нарахування зобов'язань у розмірі 20% чи 7%), — штрафи, на думку податківців, підлягають застосуванню.

У численних спорах, які виникли з цього приводу, Рада була більш прихильна до точки зору бізнесу. Звужене трактування звільнення, передбаченого статті 120-1 ПК України, на думку Ради, було позбавлене логічного сенсу, оскільки при такому трактуванні підпадали під звільнення лише ті ПН/РК, в яких взагалі відсутня будь-яка сума ПДВ (тобто коли операція підлягає оподаткуванню ПДВ за ставкою 0% або повністю звільнена від такого оподаткування). Однак саме сума ПДВ є базою для нарахування штрафу. То навіщо ж тоді законодавцю було спеціально описувати у ПК України випадок звільнення від штрафу, при якому штраф і так апіорі не може бути застосованим?

Та судова практика по таким спорам дещо несподівано для Ради попрямувала у небажаному для платників податків напрямі. З'явилися численні прецеденти, коли Верховний Суд вирішував такі спори на користь контролюючих органів<sup>28</sup>.

Такий стан справ змусив Раду, яка послідовно виступає за необхідність дотримання контролюючими органами практики Верховного Суду<sup>29</sup>, погодитись із правомірністю дій контролюючих органів, які застосовували такі штрафи.

<sup>28</sup> Вказана практика Верховного Суду включає, зокрема постанови колегій суддів КАС/ВС: від 04.09.2018 року у справі № 816/1488/17, від 11.12.2018 року у справі № 807/68/18, від 07.02.2019 року у справі № 808/3250/17, від 13.08.2019 року у справі № 2040/7988/18.

<sup>29</sup> Варто брати до уваги частину 5 статті 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» від 02.06.2016 року № 1402-VIII: «Висновки щодо застосування норм права, викладені у постановках Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права».

## Кейс № 3. Значний штраф за відсутність реєстрації зведених ПН, які не підлягають наданню отримувачу

До Ради звернулось підприємство, що здійснює торгівлю косметичними товарами через Інтернет («Скаржник»).

У серпні 2019 року до Скаржника було застосовано штраф у розмірі 46 млн. грн. за відсутність реєстрації у ЄРПН щомісячних зведених ПН на постачання товарів споживачам — неплатникам ПДВ.

Основним аргументом Скаржника під час оскарження штрафу було те, що стаття 120-1 не передбачає його застосування у подібних випадках.

Рада не змогла підтримати основний аргумент Скаржника з огляду на те, що на той час вже сформувалась усталена практика Верховного Суду, який не підтримав сприятливе для платників податків трактування цієї норми.

Рішенням ДПС України від 21 жовтня 2019 року штраф було залишено в силі.

В подібних випадках Рада не мала підстав рекомендувати ДФС/ДПС України скасовувати такі штрафи. Та Рада усе ж відзначала, що розмір штрафів не відповідає принципу пропорційності — дотримання необхідного балансу між несприятливими наслідками для прав, свобод та інтересів особи і цілями, на досягнення яких спрямоване рішення (дія) суб'єкта владних повноважень.

ДФС/ДПС України у рамках адміністративного оскарження не мало механізму для зменшення на власний розсуд розміру оскаржуваного штрафу, який прямо передбачено відповідною статтею ПК України (тобто, ППР про накладення штрафу не може бути частково скасовано у рамках адміністративного оскарження виключно тому, що розмір штрафу є непропорційним, коли йдеться про штраф,

фіксований розмір якого безальтернативно визначений законом). Відтак, проблема могла бути вирішена лише законодавчо.

З огляду на вказане, Рада підтримала ініціативу, яка неодноразово озвучувалась бізнес-асоціаціями та була частково реалізована у Законі № 466-ІХ, щодо зменшення розміру штрафів, передбачених статтею 120-1 ПК України, для таких випадків. Доцільним, з точки зору Ради, є й передбачене Законом № 466-ІХ збільшення строку реєстрації зведених ПН на додаткові 5 календарних днів. Рада прихильно ставиться й до поширення пом'якшення відповідальності і на вже існуючі кейси, що відповідає духу статті 58 Конституції України<sup>30</sup>.

Єдиною «ложкою дьогтю у бочці з медом» стало те, що за час тривалого знаходження Закону № 466-ІХ (тоді ще у

<sup>30</sup> Ця стаття Конституції України гарантує зворотну дію у часі законів, які пом'якшують відповідальність особи. Однак, конституційні норма не має прямої дії стосовно відповідальності юридичних осіб, виходячи, зокрема, з абзацу 3 та 4 пункту 3 мотивувальної та пункту 1 резолютивної частини Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням НБУ щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) від 9 лютого 1999 року № 1-рп/1999. Відтак, у разі пом'якшення відповідальності юридичних осіб — відповідні закони повинні містити пряму вказівку на ретроспективність їхньої дії.

статусі законопроекту № 1210) на підписі у Президента України норма, яка гарантувала ретроспективний характер пом'якшення відповідальності, встигла частково втратити актуальність. Дія норми обмежується штрафами, які виписані до 31.12.2019, що є цілком прийнятним виходячи з дати прийняття закону Верховною Радою України (14.01.2020), однак не актуально виходячи з дати набрання ним чинності (23.05.2020). А у 2020 році Рада вже встигла зустрітися на практиці з кількома випадками застосування таких штрафів. Той факт, що скажники у цих справах не отримують пом'якшення відповідальності,

на відміну від тих, до кого аналогічні штрафи застосовувались у 2017-2019 роках, з точки зору Ради, не є справедливим.

Одночасно з підписанням Закону № 466-IX Президентом України було запропоновано у подальшому вдосконалити окремі його норми<sup>31</sup>. На думку Ради, під час цієї роботи, яка може зайняти кілька місяців, доцільно адресувати і питання, про яке йдеться вище — поширити ретроактивну дію пом'якшення відповідальності, передбаченої статтею 120-1 ПК України, на всі штрафи, застосовані по 23.05.2020 включно.

## Рекомендації Ради:

З метою поширення пом'якшення надмірної відповідальності, передбаченої старою редакцією статті 120-1 ПК України (у контексті окремих видів ПН/ПК), рівною мірою на всіх платників податків, до яких відповідні штрафи були застосовані до набрання чинності Законом № 466-IX, Рада рекомендує наступне:

- Міністерству фінансів України та Державній податковій службі України** — у разі необхідності, розробити та подати до Кабінету Міністрів України, а **Кабінету Міністрів України** — внести до Верховної Ради України законопроект, який передбачає внесення змін до пункту 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні Положення» Податкового кодексу України шляхом заміни у абзаці першому та абзаці другому слів та цифр «до 31 грудня 2019 року» словами «до дати набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві».

<sup>31</sup> Джерело: <https://www.president.gov.ua/news/podatкова-reforma-prezident-zvernuvsya-do-uryadu-z-nizkoyu-p-61277>.

## 2.2.3 Штрафи за прострочення реєстрації «мінусових» РК

Як вже зазначалося вище, РК — це спеціальний документ, який складається, щоб скоригувати кількісні або вартісні показники ПН.

Класичні випадки, коли складається РК — перегляд ціни вже після відвантаження товару, повне або часткове повернення покупцем відвантаженого товару або ж повернення постачальником раніше отриманої передоплати, а також необхідність скасування (анулювання) помилково виписаної ПН.

Цілком природно, що РК може бути як «збільшувачим» (таким, що збільшує суму ПДВ в раніше виписаній ПН), так і «зменшувачим» (таким, що її зменшує), а так само і «нульовим» (не впливати на ціну та суму ПДВ, а лише уточнювати номенклатуру та кількість товару/послуги або інші деталі).

За спостереженнями Ради, саме «зменшувачі» РК є на практиці чи не найбільш поширеними. Складення та реєстрація у ЄРПН «зменшувачого» РК призводить до втрати покупцем податкового кредиту в частині, на яку зменшено суму ПДВ, зазначену в раніше складеній ПН.

Якби такий РК, як і саму ПН, складав та реєстрував би у ЄРПН постачальник, у трикутнику «постачальник — покупець — держава» могли б виникати численні спірні ситуації, пов'язані із тим, чи відмовився та чи зобов'язаний відмовитись покупець від «зайвого» податкового кредиту з ПДВ.

Для їх запобігання, законодавець передбачив у статті 192 ПК України свого роду «запобіжник» — запровадив правило, згідно з яким саме покупець повинен зареєструвати у ЄРПН «зменшувачий» РК, складений постачальником. Вчиняючи таку активну дію, покупець фактично визнає необхідність зменшення свого податкового кредиту та сам зменшує свій реєстраційний ліміт у СЕА ПДВ (про нього йтиметься у розділі 2.3).

В чому ж проблема з реєстрацією «мінусових» РК?

Вона полягає у тому, що за прострочення або відсутність їх реєстрації штрафи, передбачені статті 120-1 ПК України, по ідеї, не повинні бути б застосовуватись. Адже базою для нарахування цих штрафів є сума ПДВ у конкретній ПН/РК. Якщо ж сума ПДВ має від'ємне значення — то значить і сума штрафу також (а отже, застосовуватись такий штраф не може).

Такий висновок впливає виключно з буквального прочитання норми статті 120-1 ПК України. Якщо проаналізувати мету норми, то доводиться визнати, що несвоєчасна реєстрація «мінусового» РК є не більш та не менш суспільно-небезпечним діянням, аніж несвоєчасна реєстрація «плюсового» РК або ж самої ПН. Адже, зрештою, всі ці документи впливають на розмір податкових зобов'язань та податкового кредиту платників ПДВ та на їх реєстраційні ліміти у СЕА ПДВ.

Між тим, принцип правової визначеності, а тим паче спеціальний принцип тлумачення неоднозначних норм податкового законодавства на користь платників податків (пункт 4.1.4 ПК України), на думку Ради, не дають достатніх підстав для того, щоб застосовувати штрафи, передбачені чинною редакцією статті 120-1 ПК України, у разі несвоєчасної реєстрації «мінусових» РК.

Податкові органи, які підтримав в даному випадку Мінфін, пішли шляхом надання переваги мети норми її буквальному змісту, і у своїх роз'ясненнях вказали, що базою для застосування штрафів є абсолютно величина (модуль) суми ПДВ у ПН/РК. Тобто, знак, який має число (плюс чи мінус), до уваги не береться.

## Кейс № 4. Застосування значних штрафів за несвоєчасну реєстрацію «мінусових» РК

Влітку 2019 року Офіс великих платників податків ДФС («ОВПП») провів перевірку великої роздрібної мережі, що спеціалізується на торгівлі будівельними матеріалами («Скаржник») — й оштрафував його за порушення граничних строків реєстрації низки ПН та РК (у тому числі «зменшуючих»).

Стосовно «зменшуючих» РК штрафи виглядали вкрай спірно — адже сума ПДВ у цих РК була від'ємною.

Цей аргумент Скаржника Рада підтримала.

Та у листопаді 2019 року ДПС України своїм рішенням про результати розгляду скарги залишила всі штрафи у силі.

Ухвалюючи таке рішення, ДФС України керувалась підходом до тлумачення пункту 120-1.1 статті 120-1 ПК України закріпленим в роз'ясненні із категорії 101.27 в Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі ДПС України («ЗІР»). Згідно з цим підходом, базою для штрафної (фінансової) санкції є модуль (абсолютна величина) суми ПДВ у ПН/РК.

Тлумачення норм податкового законодавства контролюючим органом, яке змінює (доповнює) їх буквальный зміст, вбачається небажаною практикою та досить небезпечним прецедентом, до якого Рада не може поставитись схвально.

Відтак, Рада виступає за те, щоб більш чітко законодавчо врегулювати питання відповідальності за несвоєчасну реєстрацію «зменшуючих» РК, а до того часу — не застосовувати таку відповідальність, оскільки для цього, на думку Ради, немає законних підстав.

## Рекомендації Ради:

З метою уникнення безпідставного притягнення платників податків до відповідальності за порушення граничних строків реєстрації або відсутність реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних розрахунків коригувань, які містять від'ємну суму ПДВ, Рада рекомендує наступне:

- 3. Міністерству фінансів України або Державній податковій службі України** — видати нове офіційне роз'яснення, яким відкликати попередні та довести до відома платників податків та контролюючих органів, що чинна редакція статті 120-1 ПК України не дозволяє застосовувати штрафи за порушення граничних строків реєстрації або відсутність реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних розрахунків коригувань, які містять від'ємну суму ПДВ, оскільки база для нарахування штрафу є від'ємною сумою.
- 4. Міністерству фінансів України та Державній податковій службі України** — у разі необхідності, розробити та подати до Кабінету Міністрів України, а **Кабінету Міністрів України** — внести до Верховної Ради України законопроект, який передбачає внесення змін до статті 120-1 ПК України з метою визначення бази для нарахування штрафу як абсолютної величини (модулю) суми ПДВ у податковій накладній чи розрахунку коригування.

### 2.2.4 Відсутність реєстрації ПН/РК, які взагалі не склались

Вартим уваги феноменом є застосування штрафів, передбачених пунктом 120-1.2 ПК України, за те, що платник податків взагалі не склав ПН/РК по певній операції (хоча, на думку контролюючого органу, мав би скласти).

Особливість ситуації полягає у тому, що така бездіяльність платника податку практично завжди поєднуються із заниженням (недекларуванням) податкових зобов'язань з ПДВ по тій самій операції. А за це діяння статті 123 ПК України передбачає окрему відповідальність у розмірі 25% або 50% від суми визначеного податковим органом зобов'язання.

## Кейс № 5. Подвійна відповідальність платника податків, який не склав ПН на «умовне постачання»

На початку 2020 року у великого виробничого підприємства з іноземними інвестиціями, яке спеціалізується на виготовленні продовольчих товарів («Скаржник») було проведено податкову перевірку ОВПП.

За результатами податкової перевірки контролюючий орган дійшов висновку, що придбані Скаржником маркетингові послуги щодо розміщення товарів із торговельними марками Скаржника в місцях продажу кінцевим споживачам, нібито використовуються Скаржником в операціях, що не є господарською діяльністю. У зв'язку із цим компанія, на думку перевіряючих, мала нарахувати собі «компенсаційні» податкові зобов'язання з ПДВ.

Податківці донарахували Скаржникові близько 3 млн. грн. податкових зобов'язань з ПДВ, зменшивши його бюджетне відшкодування на відповідну суму, та застосували штраф в сумі понад 760 тис. грн. (25% від суми зобов'язань) за їх завищення. Та цим справа не обмежилась — Скаржник одержав окремий штраф в сумі понад 1,5 млн. грн. (50% від суми ПДВ) за те, що не склав і не зареєстрував сам на себе ПН на «умовне постачання» послуг.

У квітні 2020 року ДПС України залишила рішення без змін, а скаргу Скаржника — без задоволення.

Суди, загалом, не вбачають у таких ситуаціях порушення конституційного принципу недопустимості подвійного покарання за одне й те саме порушення (стаття 61 Конституції України). А вже ПК України формально передбачає два окремих склади правопорушень (стаття 120-1 та стаття 123), кожен з яких в таких ситуаціях присутній. Та варто визнати, що у більшості випадків вказані два склади правопорушень майже нерозривно пов'язані одне з одним і мають спільну суб'єктивну сторону.

Бізнес, якому не поталанило опинитися у такій ситуації, несе великий тягар, сплачуючи з тої самої бази (суми ПДВ по певній господарській операції) одразу два штрафи: 50% за відсутність реєстрації ПН/РК (абзац 1 пункту 120-1.2 ПК України) та ще 25% або 50% за заниження податкових зобов'язань (пункт 123.1 або пункт 123.2 ПК України)<sup>32</sup>.

До слова, якщо платник податків не зареєструє ПН/РК і після того, як до нього будуть застосовані ці штрафи, — він ризикує одержати ще й третій штраф, в розмірі ще 50% від тієї ж самої бази (абзац 2 пункту 120-1.2 ПК України).

Прикметно (і це ілюструє описаний вище кейс), що у подібні ситуації часто потрапляє переважно бізнес, який діє добросовісно (нехай навіть і помилково). Наприклад, саме такий результат отримує платник податків, який неправильно застосував норму податкового законодавства до певної ситуації у своїй господарській діяльності і дійшов помилкового висновку, що не зобов'язаний виписувати ПН на «умовне постачання» (з яким контролюючий орган, в ході подальшої перевірки, не погодився).

Для порівняння, платник податків, який діє з явно недобросовісним умислом (формує податковий кредит з ПДВ

<sup>32</sup> Цей останній штраф буде застосовано у тому випадку, якщо заниження податкових зобов'язань призвело до заниження суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету, або завищення суми ПДВ, заявленої до бюджетного відшкодування.



на підставі фіктивних господарських операцій, конвертуючи грошові кошти у готівку) отримає менше покарання — йому загрожуватиме лише один штраф за статтю 123 ПК України в розмірі від 25% до 50% від суми «фіктивного» ПДВ-кредиту.

Відтак, Рада сподівається, що збалансувати відповідальність за різні види податкових правопорушень допоможе запровадження

у податковому законодавстві поняття вини та варіювання відповідальності залежно від її наявності та форми (умисел або необережність), що передбачено Законом № 466-IX. Та, як вже згадувалось вище, відповідальність, передбачена статтю 120-1 ПК України, наставатиме незалежно від наявності вини.

## Рекомендації Ради:

З метою запобігання подвійному притягненню до відповідальності за одне й те саме діяння платників ПДВ, які не склали податкову накладну та не задекларували податкових зобов'язань по господарській операції, на яку мала бути складена ця податкова накладна, Рада рекомендує наступне:

- Міністерству фінансів України та Державній податковій службі України** — розробити та подати на затвердження Кабінету Міністрів України, а **Кабінету Міністрів України** — внести до Верховної Ради України законопроект, який передбачає внесення змін до статті 120-1 ПК України. Такі зміни мають передбачати, що у разі, якщо до платника податків застосовано штрафні (фінансові) санкції, передбачені статтею 123 цього Кодексу, у зв'язку з визначенням контролюючим органом податкового зобов'язання або зменшення суми бюджетного відшкодування за певною операцією з постачання товарів/послуг — до такого платника податків не застосовуються штрафні санкції, передбачені абзацом другим цього пункту, та пунктом 120-1.1 цієї статті, за відсутність складення та реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних та/або порушення граничного строку реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної на таку операцію. Альтернативно, зміни можуть бути внесені до пункту 201.10 статті 201 ПК України, де може бути визначено спеціальний строк реєстрації ПН/ПК у разі визначення контролюючим органом податкового зобов'язання з ПДВ, який має відраховуватись від дати узгодження відповідного грошового зобов'язання.



## 2.3 СЕА

У 2015 році набрали чинності зміни до законодавства, якими Україна запровадила інноваційний інструмент у сфері адміністрування ПДВ та протидії ПДВ-шахрайству — СЕА ПДВ, побудовану за принципом депонування ПДВ.

Суть цього принципу полягає у тому, що жоден платник ПДВ — постачальник товарів або послуг технічно не може виписати та зареєструвати у ЄРПН жодну ПН/РК на суму, яка перевищує суму його «вхідного» ПДВ, якщо він перед тим не внесе відповідну суму коштів на свій електронний рахунок в СЕА ПДВ, збільшивши тим самим свій реєстраційний ліміт.

Це нововведення бізнес зустрів із невдоволенням, беручи до уваги низку спричинених ним незручностей (ускладнення процесу адміністрування для платників та втрата частини обігових коштів підприємств з огляду на необхідність депонування ПДВ)<sup>33</sup>.

Через надмірний тягар для бізнесу, Рада у жовтні 2015 року рекомендувала відмовитись від принципу депонування<sup>34</sup>. Однак, державою було прийнято інше рішення. З часом, принцип депонування ПДВ укорінився в законодавстві України, і Рада була змушена визнати свою рекомендацію не актуальною.

Бізнес поступово пристосувався до дискусійного нововведення. Сприяло такій адаптації виконання деяких з системних рекомендацій Ради, які містилися у Попередньому звіті.

Наразі доводиться констатувати, що СЕА ПДВ залишається надскладною системою, внутрішня механіка якої значною мірою залишається незрозумілою багатьом платникам ПДВ та навіть податковим експертам. Її практичне застосування все ще спричиняє подекуди значні труднощі.

За весь час своєї діяльності, станом на 01.07.2020 року, Рада одержала 270 скарг, пов'язаних з електронним адмініструванням ПДВ.

Станом на 24.07.2020 року, по 216 скаргам, взятим Радою у роботу, розслідування були остаточно завершені, у тому числі по 142 справам (65,74%) — було досягнуто успішного для скаргників результату завдяки зусиллям Ради, по 15 справам (6,94%) — досягнуто успішного результату незалежно від втручання Ради, по 42 справам (19,44%) — розслідування завершено без досягнення успішного результату, а по 10 справам (4,62%) Рада визнала скарги необґрунтованими або значною мірою необґрунтованими, та відхилила їх.

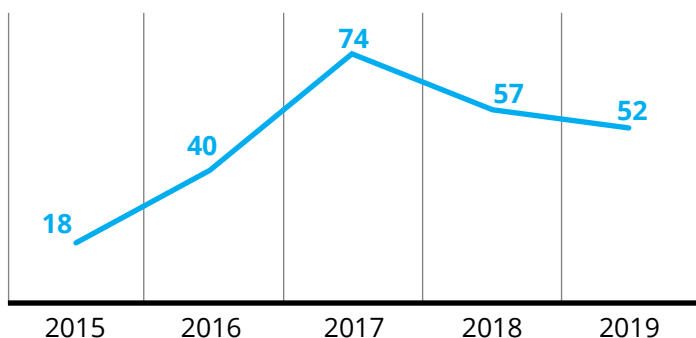
Станом на цю ж дату, по 63 скаргам з цієї категорії розслідування було завершено видачею рекомендацій бізнес-омбудсмена, які підлягали моніторингу. З цих рекомендацій, 9 — і досі перебувають у процесі моніторингу виконання. Серед тих 54 рекомендацій, моніторинг виконання яких завершено, 38 (70,37%) виконані, тоді як по 16 рекомендаціям (29,62%) моніторинг було припинено без виконання.

Динаміка надходження скарг цієї категорії є більш-менш стабільною.

<sup>33</sup> Деякі з поширених проблем бізнесу, пов'язаних із функціонуванням СЕА ПДВ, детальніше розглянуті у розділі 2.3 цього Системного звіту.

<sup>34</sup> Див. деталі у розділі 2 Попереднього звіту.  
(посилання: [https://boi.org.ua/media/uploads/q3report/sysrep\\_tax\\_ukr\\_pdf.pdf](https://boi.org.ua/media/uploads/q3report/sysrep_tax_ukr_pdf.pdf))

## Кількість скарг по СЕА ПДВ



### Мал. 1.

Кількість отриманих Радою скарг, пов'язаних з електронним адмініструванням ПДВ

Проаналізувавши проблематику цих скарг, Рада може виділити кілька системних проблем.

## 2.3.1 Обрахунок реєстраційного ліміту у СЕА ПДВ у нестандартних випадках

З моменту запровадження СЕА важливе місце у діяльності кожного платника ПДВ почав займати його реєстраційний ліміт (також відомий як «реєстраційна сума» або показник « $\Sigma$ Накл»)<sup>35</sup>.

Законодавче закріплення уніфікованої формули розрахунку реєстраційного ліміту сприймається бізнесом як певною мірою позитивне явище, яке мінімізує можливість для ручного втручання у СЕА та дискримінації будь-кого з платників ПДВ.

Однак, практика продемонструвала, що наявність «жорстко» зафіксованої у законодавстві формули позбавила СЕА ПДВ навіть найменшої гнучкості, необхідної, щоб реагувати на певні нестандартні ситуації та відновлювати справедливий стан справ у разі певних збоїв.

Далі будуть розглянуті кілька прикладів недосконалого функціонування СЕА ПДВ.

Виявилось, що закон прямо не регулює ситуації, коли реєстрація платника ПДВ анулюється, а згодом — відновлюється на підставі судового рішення. Лише протягом 2016-2018 років, за офіційними даними ДФС України<sup>36</sup>, на підставі судових рішень було поновлено анульовану реєстрацію принаймні 191 платників ПДВ. У всіх цих платників ПДВ їхній реєстраційний ліміт у СЕА автоматично обнулювався в момент анулювання їх реєстрації, а у подальшому — автоматично не відновився.

<sup>35</sup> Що таке реєстраційний ліміт та як він обраховується — описано у додатку 2 до цього Системного звіту.

<sup>36</sup> Дані наведені у отриманому Радою листі ДФС України за вих. № 11313/6/99-99-15-03-01-15 від 11.03.2019 року.

## Кейс № 6. Обнуління реєстраційного ліміту при анулюванні та подальшому поновленні реєстрації платників ПДВ

У жовтні 2018 року та у травні 2019 року Рада одержала дві подібні між собою скарги від двох не пов'язаних між собою юридичних осіб: ТОВ «Чистая Планета ТМ», яке спеціалізувалось на наданні клінінгових послуг, а інше підприємство — на торгівлі паливно-мастильними матеріалами («Скаржники»).

Контролюючі органи анулювали їх реєстрацію як платників ПДВ, після чого суди зобов'язали її відновити. Та їхній реєстраційний ліміт у СЕА ПДВ (який сягав у одному випадку 236 тис. грн., у іншому — понад 3,1 млн. грн.) було обнулено. Відтак, щоб скласти та зареєструвати ПН/РК на реалізацію вже наявних в Скаржників товарів/послуг, «вхідний» ПДВ по яким було одержано ще до моменту анулювання їхньої реєстрації, — Скаржникам було необхідно задепонувати на свій рахунок у СЕА додаткові грошові кошти.

Попри численні звернення та рекомендації Ради, які надавались протягом 2018-2020 років, контролюючі органи так і не знайшли можливості відновити втрачений реєстраційний ліміт, вказуючи на відсутність відповідної законодавчої норми та технічної можливості.

Ситуація ускладнилась тим, що суди, вирішуючи спір стосовно незаконного анулювання реєстрації платників ПДВ, прямо не зобов'язали контролюючі органи відновити, разом з анульованою реєстрацією, ще й реєстраційний ліміт у СЕА ПДВ. Тож, у контролюючих органів з'явився привід вказати платникам податків на їхнє право звернутися до судів з новими позовами, щоб суди окремо вирішили питання про поновлення реєстраційного ліміту.

На момент оприлюднення цього Системного звіту, рекомендації Ради по обом Скаржникам залишались не виконаними, а реєстраційний ліміт таких Скаржників у СЕА — не поновленим. Перспективи врегулювання даного питання без повторних звернень Скаржників до суду залишались досить примарними.

Позитивним результатом розгляду цих справ стало хіба що те, що, на підставі неодноразових пропозицій Ради, до Закону № 466-ХІ була включена у другому читанні норма, покликана вирішити це питання принаймні на майбутнє, прямо встановивши, що при поновленні анульованої реєстрації платника ПДВ його реєстраційний ліміт у СЕА ПДВ також автоматично поновлюється<sup>37</sup>. Між тим, не була підтримана пропозиція Ради врегулювати це питання також і ретроспективно.

<sup>37</sup> Пунктом 115 Закону № 466-ІХ пункт 200-1.3 ПК України доповнено абзацами двадцять сьомим і двадцять восьмим відповідного змісту.

Схожа проблема виникла із «перенесенням» реєстраційного ліміту від юридичної особи до її правонаступника в разі корпоративної реорганізації (приєднання, злиття, поділу, виділу тощо).

Попри те, що ця проблема спеціально врегульована нормами ПК України України — технічний функціонал СЕА ПДВ виявився неспроможним реалізувати «перенесення» реєстраційного ліміту.

Так, у квітні-травні 2019 року Рада за короткий проміжок часу одержала декілька скарг від бізнесу на бездіяльність податкових органів, які не забезпечили належного «перенесення» реєстраційного ліміту СЕА ПДВ у рамках процесу реорганізації юридичних осіб. Суми «втраченого» з цієї причини реєстраційного ліміту в різних скаргників сягали від 140 тис. грн. до майже 40 млн. грн. Станом на 24.07.2020 року, по цим кейсам Рада надала рекомендації ДПС України збільшити реєстраційний ліміт скаргників, жодна з яких не була виконана. По 2 кейсам Рада продовжує моніторинг виконання рекомендацій, по іншим двом — припинила моніторинг, оскільки скаргники вирішили звернутися за захистом своїх прав до суду.

До речі, спільною рисою обох наведених вище типів ситуацій є те, що у обох випадках (при анулюванні та подальшому відновленні реєстрації або при реорганізації) в платника податків змінюється номер електронного рахунку у СЕА ПДВ. За спостереженнями Ради, закриття старого та відкриття нового рахунку у СЕА ПДВ сприймається контролюючими органами як «початок нового життя з чистого листа». Іншими словами, показники СЕА ПДВ, які були «прив'язані» до «старого» рахунку, не «підтягуються» до нового рахунку. Ба більше, настання певних подій, які асоціюються зі старим рахунком (наприклад, реєстрація у ЄРПН виписаної постачальником ПН, яка була складена

та направлена на реєстрацію ще під час існування старого рахунку, однак її реєстрація забарилась через зупинення ПН) не мають на практиці впливу на показники «нового» рахунку.

Між тим, при закритті старого та відкритті нового рахунку у СЕА ПДВ платник ПДВ залишається тим самим (та ж юридична особа, той самий індивідуальний податковий номер). В свою чергу, згідно з нормами ПК України та Порядку електронного адміністрування ПДВ, затвердженого постановою КМУ від 16 жовтня 2014 № 569 (**«Порядок № 569»**), показники у СЕА ПДВ мали б бути невід'ємними атрибутами особи (платника податку), а не її конкретного рахунку у СЕА ПДВ.

Аналізуючи практику контролюючих органів у цьому питанні, Рада дійшла висновку, що у цій практиці відбулася системна підміна понять — відкриття нового рахунку у СЕА ПДВ сприймається фактично як поява нового платника ПДВ, хоча згідно з законом це зовсім не так. Логіка, яка криється за цим підходом, на думку Ради, досить проста — контролюючі органи бажають залишити за собою право безповоротно позбавляти «неблагонадійних» платників ПДВ «сумнівного» реєстраційного ліміту у СЕА ПДВ, анулюючи їхню реєстрацію як платників ПДВ.

На думку Ради, такий підхід теоретично міг би мати право на життя, якби не одне суттєве «але». Безповоротне позбавлення реєстраційного ліміту у СЕА ПДВ по своїй суті є санкцією, яка тягне за собою відчутні майнові наслідки для платника ПДВ. За своєю природою це близько до конфіскації, якщо розглядати реєстраційний ліміт як майно. Така санкція може бути застосована, якщо вона передбачена законом. Та чинне законодавство України подібної санкції не передбачає. І це не кажучи вже про те, що не витримується пропорційність між

суворістю санкції та тяжкістю порушення (анулювати реєстрацію ПДВ можуть, наприклад, через неподання певної звітності або відсутність за юридичною адресою, а фактичним наслідком такого анулювання є втрата реєстраційного ліміту, який може складати багато сотень тисяч чи навіть мільйонів гривень). Відтак, Рада виступає за відхід від вкрай дискусійного підходу «новий електронний рахунок = обнуління всіх показників у СЕА», якщо тільки цей підхід не буде чітко закріплений законом.

Вище були розглянуті випадки, в яких скарги за допомогою Ради намагались відновити належний стан свого реєстраційного ліміту у СЕА у позасудовому порядку.

Та, за нашими спостереженнями, навіть звернення до суду та успішний результат судового розгляду не гарантує бізнесу швидкого вирішення проблем, пов'язаних із СЕА.

Так, станом на 24.07.2020 року у Ради на стадії моніторингу виконання перебуває низка рекомендацій, адресованих ДФС/ДПС України, щодо збільшення реєстраційного ліміту на виконання судових рішень. Суми реєстраційного ліміту по деяким з судових рішень перевищують 40 млн. грн.

За спостереженнями Ради, судові рішення, які стосуються коригувань у СЕА, належать до числа найбільш проблемних з точки зору їх виконання податковими органами.

Адже, згідно з законом, реєстраційний ліміт розраховується автоматично за встановленою формулою та завжди являє собою суму певних доданків. За закладеною в законі логікою, суму неможливо змінити, не змінивши жоден з доданків. Показника ж, наприклад, «ΣСуд», який дозволяв би коригувати реєстраційний ліміт на такі суми, як вказано в судових рішеннях, — закон не передбачає. Як наслідок, Рада спостерігає численні випадки, коли виконання судових рішень у цій категорії справ зтягується на невизначений час.

Раді відомо, що ДФС України та її правонаступник — ДПС України, розробили низку внутрішніх документів та процедур, пов'язаних із виконання судових рішень у цій категорії справ.

Так, наприклад, діє наказ ДПС України від 24 жовтня 2019 року № 137 «Про затвердження порядку роботи та складу робочої групи з розгляду питань, що виникають в процесі виконання судових рішень стосовно функціонування СЕА ПДВ та Системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового».

Рада вітає зусилля контролюючих органів, спрямовані на те, щоб віднайти спосіб виконання судових рішень навіть в тих випадках, коли це складно з технічної та нормативної точки зору.

Необхідно зазначити, що у практиці Ради існувало чимало випадків, коли судові рішення зрештою були виконані, а реєстраційний ліміт у СЕА — скоригований на їх виконання.

Однак доводиться відзначити, що у низці випадків зусилля контролюючих органів не призводять до виконання судових рішень протягом тривалого часу. Подекуди ж взагалі вбачається, з точки зору неупередженої особи, що ці зусилля спрямовані радше на процес, аніж на результат.

Так, подекуди Рада спостерігає неодноразові звернення представників контролюючих органів до судів з клопотаннями, в яких, з точки зору Ради, немає реальної потреби, про роз'яснення змісту судових рішень або про встановлення судом порядку та способу їх виконання. За такими клопотаннями часто слідує оскарження ухвал судів, які виносяться за результатами їх розгляду.

Іноді спостерігається неодноразове проведення засідань робочих груп, де лише констатується факт неможливості виконання судових рішень. Трапляється нескінченний обмін офіційною кореспонденцією між контролюючими

органами різних рівнів, в якій здебільшого лише констатується наявність проблеми.

На думку Ради, ситуації, коли судові рішення залишаються невиконаними роками, є неприпустимими, та негативно впливають на імідж України як демократичної держави, що декларує дотримання принципу верховенства права<sup>38</sup>.

Рада вважає, що механізм виконання судових рішень щодо здійснення коригувань показників платників ПДВ у СЕА має бути дієвим.

Такий механізм повинен включати як нормативну частину (внутрішні документи ДПС України, які регулюють порядок виконання судових рішень відповідного виду), так і технічну частину (власне наявність технічної можливості скоригувати показники).

Так, у ДПС України наразі й так існує процедура, яка починає діяти, коли ДПС України дізнається про існування судового рішення, яке набрало законної сили, щодо коригування реєстраційного ліміту у СЕА. Результатом реалізації цієї процедури, як правило, стає внутрішній документ (висновок робочої групи) про необхідність здійснення коригувань у СЕА на виконання такого судового рішення. Та

цього недостатньо — має бути забезпечена ще й технічна можливість здійснення відповідних коригувань.

При цьому для цілей виконання судового рішення не повинно мати значення, чи відповідачем у судовій справі та отримувачем надісланої судом копії судового рішення була ДПС України, чи її орган-попередник — ДФС України, чи територіальний орган будь-якої з вказаних служб (тим більше, враховуючи перехід до концепції «єдиної юридичної особи»).

Платники податків мають право розраховувати на існування ефективного документообігу всередині системи органів ДФС/ДПС України, який дозволить кожному судовому рішенню, ухваленому на користь платника податків, яке було надіслано судом, оперативно надійти саме до того органу (структурного підрозділу), який компетентний його виконати.

Платники податків також мають право очікувати, що будь-який податковий орган не стане ухилятися від добровільного вчинення необхідних від нього дій, спрямованих на виконання судового рішення, лише на тій підставі, що саме цей орган не був відповідачем у відповідній судовій справі.

<sup>38</sup> Доречно згадати численні рішення Європейського суду з прав людини («ЄСПЛ»), яким встановлювались у подібних випадках порушення Україною статті 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, зокрема у справах «Юрій Миколайович Іванов проти України» і «Бурмич та інші проти України».

## Рекомендації Ради:

З метою врегулювання проблемних аспектів, пов'язаних із обрахунком та коригуванням реєстраційного ліміту у СЕА ПДВ, Рада рекомендує:

### **6 Міністерству фінансів України та Державній податковій службі України:**

#### **6.1.** забезпечити вжиття всіх необхідних заходів (у тому числі організаційних та технічних), які забезпечать:

**6.1.1.** Поновлення показників СЕА ПДВ в тих платників ПДВ, реєстрація яких була анульована та у подальшому поновлена, без необхідності звернення платників до судів з вимогою щодо поновлення таких показників.

**6.1.2.** Перенесення показників СЕА ПДВ від одного платника ПДВ до іншого в разі реорганізації юридичних осіб, без необхідності звернення платників до судів з вимогою щодо перенесення таких показників.

**6.1.3.** Збереження показників СЕА ПДВ при закритті та відкритті нового електронного рахунку у СЕА ПДВ (крім окремих випадків, коли ці показники не підлягають збереженню, якщо такі випадки будуть чітко визначені законом).

**6.1.4.** Виконання судових рішень, які зобов'язують ДПС/ДФС України (їх територіальні органи) скоригувати реєстраційний ліміт та/або інші показники платників ПДВ у СЕА ПДВ. ДПС України повинна мати практичну змогу оперативного скоригувати показники у СЕА ПДВ вручну, на підставі внутрішнього документу (наказу, висновку робочої групи тощо), складеного відповідними посадовими особами. Слід забезпечити виконання таких судових рішень у розумний строк (не більше місяця) після набрання ними законної сили, за умови, що судові рішення було надіслано судом до ДПС/ДФС України (його територіального органу) або вручено їхньому представникові.

#### **6.2.** якщо це необхідно для імплементації рекомендації, викладеної вище — розробити та подати на затвердження **Кабінету Міністрів України**, а Кабінету Міністрів України — затвердити проект відповідних змін до Порядку № 569 або інших підзаконних нормативно-правових актів.



## 2.3.2 Арешт та зняття арешту з реєстраційного ліміту у СЕА

Описуючи актуальні проблеми бізнесу, пов'язані із функціонуванням СЕА, не можна оминати увагою проблему накладення та зняття арештів з реєстраційного ліміту у СЕА.

Серед суддів в Україні відсутній консенсус на предмет того, чи є сума реєстраційного ліміту у СЕА «майном» у повному розумінні цього терміну та чи є законним застосування такого засобу забезпечення кримінального провадження, як його арешт<sup>39</sup>.

Ухвали слідчих суддів про накладення арешту або відмову у їх накладенні не підлягають касаційному оскарженню, тому Касаційний кримінальний суд у складі Верховного суду або Велика Палата Верховного Суду досі не висловили жодної позиції щодо цієї правової проблеми, яка була б обов'язковою для врахування судами нижчих рівнів та суб'єктами владних повноважень.

Так чи інакше, кількість таких арештів, які накладаються слідчими суддями (здебільшого — на підставі клопотань слідчих податкової міліції в рамках кримінальних проваджень, які стосуються ухилення від сплати податків та суміжних кримінальних правопорушень), є значною.

На противагу багатьом іншим категоріям судових рішень, спосіб виконання яких податкові органи безуспішно відшуковують роками, цей досить дискусійний вид судових рішень виконується, за спостереженнями Ради, неухильно. Ці спостереження досить цікаві, враховуючи, що відповідні нормативні акти (зокрема, Порядок № 569) взагалі не згадують про можливість арешту реєстраційного ліміту та жодним чином не регулюють це питання. З імплементацією таких ухвал, по ідеї, слід було б очікувати значних труднощів, однак на практиці вони не спостерігаються.

Донедавна винятковій злагожденості дій і оперативності у виконанні цих рішень сприяв той факт, що податківці та податкові міліціонери працювали «під одним дахом» — у складі ДФС України. Та навіть і після «роз'єднання» правоохоронної функції та функції адміністрування податків між двома різними державними органами (ДФС України та ДПС України відповідно), за спостереженнями Ради, подібні судові рішення все ще імплементуються швидко та безперешкодно.

На жаль, дещо гірше, з досвіду Ради, складається ситуація із виконанням судових рішень, якими раніше накладений арешт, навпаки, скасовується.

<sup>39</sup> Прикладами судових рішень судів апеляційної інстанції, в яких висловлюється позиція щодо неможливості накладення арешту на реєстраційний ліміт у СЕА, є: — ухвала Київського апеляційного суду у справі № 752/16869/18 від 15.11.2018; ухвала Апеляційного суду м. Києва у справі № 757/34890/2018 від 20.08.2018; ухвала Київського апеляційного суду у справі № 11-сс/824/435/2018 від 11.10.2018; ухвала Київського апеляційного суду у справі № 760/27048/18 від 22.11.2018; ухвала Київського апеляційного суду у справі № 11-сс/824/1325/2018 від 11.10.2018.

## Кейс № 7. Тривале виконання судового рішення, яке зобов'язувало зняти арешт з реєстраційного ліміту у СЕА на виконання судового рішення

До Ради звернулось Товариство з обмеженою відповідальністю «Воліс ЛТД», невелике підприємство з Запоріжжя, яке здійснює оптову торгівлю господарськими товарами («Скаржник»).

26 вересня 2018 року суд апеляційної інстанції своєю ухвалою скасував арешт реєстраційного ліміту Скаржника у сумі 1 810 954 грн., накладений ухвалою слідчого судді від 27 червня 2018 року.

Та станом на 24 травня 2019 року, коли Скаржник звернувся до Ради, арешт все ще не був знятий.

ДФС України у своїх листах-відповідях, які адресувалися Скаржникові та Раді протягом травня-липня 2019 року, називала різні причини зволікання зі зняттям арешту: спочатку повідомляла про триваюче «вжиття заходів щодо виконання ухвали»; згодом повідомила, що не буде виконувати ухвалу, доки вона відсутня у Єдиному державному реєстрі судових рішень («ЄДРСР»), оскільки є непоодинокі випадки надходження підроблених ухвал; згодом — зазначила про те, що прийнято рішення звернутися до апеляційного суду з приводу причин відсутності ухвали у ЄДРСР тощо.

Та в рамках проведеного Радою розслідування вдалося беззаперечно встановити, що насправді засвідчена судом копія ухвали надійшла до ДФС України з суду рекомендованим листом ще 19 квітня 2019 року, і жодних підстав сумніватися у її справжності не було.

Лише 10 вересня 2019 року представник Скаржник повідомив Раду про те, що судове рішення нарешті виконано.

Раді відомо, що ДФС/ДПС України має певні внутрішні документи та процедури, пов'язані із виконанням судових рішень у цій категорії справ. Для прикладу, наказом ДФС України від 06 червня 2018 року № 357 було затверджено Порядок, що визначає механізм вирішення питань щодо виконання судових рішень стосовно накладення/зняття арешту на рахунках в СЕА ПДВ.

Зазначений внутрішній документ передбачав, що зняття арешту на

рахунках у СЕА здійснюється виключно на підставі рішення робочої групи, до якої входять представники різних структурних підрозділів ДФС України.

Між тим, зазначеним документом не було врегульовано, у які строки має реалізовуватись виконання судових рішень про зняття арешту. Зрештою цей документ втратив актуальність через створення ДПС України та залишення правоохоронної функції за ДФС України.

Варто зазначити, що у ЗІР наявне питання, в якому підіймається ця проблема. Та відповідь на нього не є чіткою — зазначається, що при виконанні рішень суду відсутні загальні правила відновлення показників в СЕА ПДВ, і платникам податків пропонується звертатися для отримання індивідуальної податкової консультації («ІПК») відповідно до статті 52 ПК України<sup>40</sup>.

Рада виступає за впровадження прозорого та дієвого механізму, який дозволив би забезпечити неухильне виконання судових рішень щодо зняття арешту з реєстраційного ліміту у СЕА ПДВ у розумні стислі строки після того, як ДПС України стає відомо про набрання законної сили таким судовим рішенням.

## Рекомендації Ради:

З метою врегулювання проблемних аспектів, пов'язаних із зняттям арештів на реєстраційні ліміти та кошти на електронних рахунках у СЕА платників ПДВ, Рада рекомендує:

### 7. Міністерству фінансів України та Державній податковій службі України та/або Державній фіскальній службі України:

- 7.1. забезпечити вжиття всіх необхідних заходів (у тому числі організаційних та технічних), які забезпечать виконання судових рішень щодо скасування (зняття) арешту з реєстраційного ліміту чи коштів на електронному рахунку платника ПДВ у СЕА. Слід забезпечити виконання таких судових рішень у розумний строк (не більше 10 календарних днів) після набрання ними законної сили, за умови, що судові рішення було надіслано судом до ДПС/ДФС України (його територіального органу) або вручено їхньому представникові.
- 7.2. якщо це необхідно для імплементації рекомендації, викладеної вище — розробити та подати на затвердження Кабінету Міністрів України, а Кабінету Міністрів України — затвердити проект відповідних змін до Порядку № 569 або інших підзаконних нормативно-правових актів.

<sup>40</sup> Див. запитання-відповідь «Який порядок реєстрації в ЄРПН податкової накладної/розрахунку коригування до податкової накладної, у разі прийняття рішення судом про скасування накладеного арешту на реєстраційну суму ліміту у СЕА ПДВ?» у категорії 101.17 у ЗІР (<http://zir.sfs.gov.ua/main/bz/view/?src=ques>).

## 2.4 СМКОР

### 2.4.1 Загальна проблематика СМКОР

Повсюдне поширення схем ухилення від ПДВ<sup>41</sup> призвело до того, що держава змушена була приділяти велику увагу та значні ресурси контрольно-перевірочній роботі у сфері ПДВ. Одним з проявів такої уваги було проведення перевірок, які призначалися в разі отримання від бізнесу заяв на бюджетне відшкодування ПДВ. Податкові органи підозріло ставились до будь-якого податкового кредиту, за рахунок якого бізнес зменшував свою суму ПДВ, яка підлягала сплаті до бюджету, або ж формував суми, які заявлялися до бюджетного відшкодування.

Прискіпливість податкових органів у цих питаннях викликала значне роздратування в багатьох представників бізнесу (особливо в великого і середнього бізнесу, у тому числі — в експортерів). Невдоволення бізнесу було пов'язане, зокрема, з тим, що податківці часто оспорювали податковий кредит з ПДВ, сформований по реальним операціям з придбання товарів або послуг, лише тому, що їхні постачальники (переважно представники малого бізнесу), в свою чергу, ймовірно користувалися тими чи іншими незаконними «схемами».

За спостереженнями Ради у ході розгляду скарг, пов'язаних із податковими перевітками<sup>42</sup>, у ситуаціях, коли маленькі постачальники є занадто дрібними і незручними з точки зору податкового контролю (їх було складно фізично знайти, важко стягнути недоплачені ними податки через брак майна та коштів) — податківці іноді помилково, а іноді, можливо, й свідомо, кваліфікують таких маленьких постачальників як фіктивні підприємства («транзитерів», які діють у складі «конвертаційно-транзитного центру»), хоча насправді

вони були «вигодонабувачами» у схемі. Більші ж підприємства — яким маленькі постачальники реально поставляли товари або послуги — податківці у таких випадках кваліфікували як «вигодонабувачів» у схемі, хоча ті насправді взагалі не брали участі у схемі (див. практичні кейси у розділі 2.5).

У такій ситуації народилася нова інноваційна ідея — створити автоматизовану систему, яка оцінюватиме всі ПН на відповідність певним встановленим критеріям ризику та миттєво блокуватиме потенційно «схемний» ПДВ вже на етапі виписки ПН постачальником. Якщо ПН безперешкодно пройшла такий автоматизований контроль (або ж була розблокована вручну за наслідком додаткового вивчення в рамках встановленої процедури), то покупець може бути практично повністю впевнений у податковому кредиті, який формуватиме на підставі цієї ПН.

Такий крок, з одного боку, зміщував фокус податкового контролю у сфері ПДВ з реагування на наслідки податкового шахрайства (податкові перевірки) на його запобігання (блокування податкових накладних).

З іншого боку, варто визнати, що цей крок переміщував основний тягар, пов'язаний із податковим контролем у сфері ПДВ, з покупців (яким відтепер рідше потрібно захищати свій «вхідний» ПДВ в ході податкових перевірок) на постачальників (які відтепер частіше мають доводити реальність свого «вихідного» ПДВ вже на етапі складення податкових накладних), якими частіше за все є малий і рідше середній бізнес.

<sup>41</sup> Див. детальніше механізм роботи таких «схем», включаючи пояснення ключових термінів, таких як «податкова яма», «транзитер», «вигодонабувач», «зустрічний транзит» тощо — у додатку 1 до цього Системного звіту.

<sup>42</sup> За весь період діяльності станом на 01.07.2020 року Рада одержала **1048 скарг**, пов'язаних із податковими перевітками (переважно — із оскарженням результатів податкових перевірок).

Так і з'явилась СМКОР — механізм, суть та механіку роботи якого буває досить складно зрозуміти як українським платникам податків, так і іноземним інвесторам. Адже цей механізм є свого роду українським ноу-хау.

## ДОВІДКОВО

### Чи існують аналоги СМКОР у міжнародній практиці?

У більшості держав, де запроваджено ПДВ, використовуються податкові накладні<sup>43</sup>. В багатьох з цих країн запроваджено норми, які передбачають видачу та зберігання податкових накладних у електронній формі та ведення їх електронних реєстрів, які безпосередньо адмініструються податковими органами або до яких останні мають вільний доступ<sup>44,45</sup>. При цьому податкові органи багатьох країн використовують дані таких електронних реєстрів для податкового аналізу та виявлення ознак податкового шахрайства<sup>46</sup>.

Водночас, СМКОР — система автоматизованого моніторингу та блокування податкових накладних — є інновацією, яка вперше запроваджена в Україні, і точних іноземних аналогів якої, наскільки Раді відомо, наразі не існує.

Запровадження такої системи саме в Україні було зумовлено винятковою актуальністю теми боротьби із шахрайством при сплаті ПДВ, нагальною необхідністю спростити та пришвидшити процес відшкодування ПДВ, а також зменшити надмірну увагу податкових органів до законності сформованого податкового кредиту з ПДВ під час податкових перевірок бізнесу, яка викликала чимало скарг з боку бізнесу.

На думку Ради, відсутність іноземних аналогів не є самодостатнім аргументом на користь твердження, що СМКОР є ненадійним або неефективним інструментом протидії податковому шахрайству. Брак міжнародного досвіду використання подібних інструментів є лише приводом більш детально та глибоко аналізувати результати використання цього інструменту в Україні, і робити обґрунтовані висновки з приводу того, чи переважають надані цим інструментом переваги над спричиненими ним незручностями.

<sup>43</sup> Так, наприклад, в ЄС уніфіковані вимоги до видачі податкових накладних встановлені статтями 217-240 Директиви № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 року про спільну систему ПДВ (посилання: Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax).

<sup>44</sup> Так, згідно з дослідженням EY Worldwide electronic invoicing survey (2018) ([https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-Worldwide-electronic-invoicing-survey-2018/\\$File/ey-Worldwide-electronic-invoicing-survey-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-Worldwide-electronic-invoicing-survey-2018/$File/ey-Worldwide-electronic-invoicing-survey-2018.pdf)), серед 82 досліджених країн у 57 країнах існують норми, які передбачають можливість видачі податкових накладних у електронній формі, і лише в 25 країнах таких норм немає. Видача податкових накладних виключно в електронній формі є обов'язковою для B2B-операцій у 10 країнах (включаючи Україну); забороненою — у 5 країнах; у решті країн — дозволеною за вибором платників податків, або це питання не регулюється законодавством

<sup>45</sup> Приміром, електронний реєстр, дуже подібний за сутністю до українського ЄРПН, ведеться у Чилі, країні ОЕСР (джерело: Summary Report of OECD Forum on Tax Administration, Twelfth Plenary Meeting 26-28 March, 2019, Santiago, Chile (посилання: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/forum-on-tax-administration-2019-summary-report.pdf>)).

<sup>46</sup> Так, у відповідному спеціалізованому звіті ОЕСР наводиться досвід низки країн (Аргентини, Мексики, Сінгапуру, Словаччини, Італії, Греції, КНР тощо), які ефективно використовують електронні реєстри податкових накладних та подібні електронні автоматизовані системи як інструмент боротьби із податковим шахрайством та ухиленням від оподаткування. Джерело: OECD Report Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud (2017). Annex B. Catalogue of country solutions for electronic invoicing. Pages 47-53 (посилання: <https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf>).

Після того, як система СМКОР нетривалий час працювала у тестовому режимі, з **1 липня 2017 року** почався **перший етап** її повноцінного застосування, який тривав до **1 січня 2018 року** включно.

На цьому етапі діяльність СМКОР будувалась на принципі повної (практично повної) автоматизації та мінімізації будь-якого ручного втручання у процеси моніторингу та зупинення реєстрації податкових накладних<sup>47</sup>. Людський фактор «вмикався» лише на етапі їх розблокування — при розгляді пояснень та пакетів документів, які платники податків надавали, щоб довести реальність господарських операцій по зупиненню ПН/РК.

Перші критерії оцінки ступенів ризиків, на яких будувалася робота СМКОР, були найбільш об'єктивними (критерії стосувалися конкретних параметрів господарських операцій, зокрема порівняння номенклатури та обсягів придбаних і реалізованих товарів) і застосовувались рівною мірою практично до всіх платників податків.

Однак застосування першої версії СМКОР зіштовхнулося з серйозними труднощами. Частка платників податків та ПН/РК, яких зачіпала діяльність першої версії СМКОР, виявилась значною<sup>48</sup>.

Через недостатню вибірковість критеріїв блокувалась велика кількість ПН/РК, виписаних по реальним операціям, які з об'єктивних причин виходили за межі кількісних, вартісних та якісних параметрів, закладених в СМКОР.

Серед іншого, виявилось, що система СМКОР переважно правильно сприймає

торгівельну діяльність, однак були труднощі з адекватним сприйняттям нею виробничої діяльності (за якої обсяги та номенклатуру «вхідних» та «вихідних» товарів і послуг істотно відрізнялись, і їх було вкрай складно правильно співставити, щоб відрізнити штучну «підміну товару» від реального виробничого процесу). Вирішити цю проблему були покликані так звані «таблиці даних платника податку», однак механізм їх застосування на той час не був достатньо відточений.

Масове блокування ПН/РК викликало значний суспільний резонанс, на тлі якого робота СМКОР була зрештою призупинена законодавчо з 1 січня 2018 року до доопрацювання.

**Другий етап** (після доопрацювання СМКОР) почався **22 березня 2018 року** та триває до сих пір.

На цьому етапі робота СМКОР була побудована вже на нових критеріях ризиковості<sup>49</sup>. Частина критеріїв базується на оцінці об'єктивних кількісних та якісних характеристик господарських операцій та їх учасників (Критерії ризиковості господарських операцій та деякі з Критеріїв ризиковості платників податків). Частина ж — сформульована в доволі суб'єктивний спосіб (насамперед — останній з Критеріїв ризиковості платників податків, що звучить як «*наявність податкової інформації про здійснення ризикових операцій [...]»*). Спеціальні комісії при територіальних податкових органах набули повноваження формувати так звані переліки ризикових платників податків, включення до яких означало зупинення усіх або майже усіх ПН/РК, які подаватимуться відповідними

<sup>47</sup> За час діяльності СМКОР набули публічного розголосу кілька кримінальних розслідувань, пов'язаних із можливістю несанкціонованого (незаконного) ручного втручання в діяльність СМКОР. Наскільки відомо Раді, на сьогоднішній день жодне з цих розслідувань поки що не завершено, тому неможливо судити, чи мають і якою мірою вони мають під собою підґрунтя.

<sup>48</sup> Згідно з листом ДФС України від 09.10.2017 року № 13296/Д/99-99-07-05-02-14 за період з 1 липня 2017 року по 30 вересня 2017 року (станом на 03.10.2017), були зупинені 372 674 з 62 866 581 ПН/РК (**0,59% накладних**), які подавались на реєстрацію, на суму 7 606 464,7 з 354 159 871,2 тис. грн. (**2,15% в грошовому вимірі**) в 14 710 з 185 035 платників податків, які подавали їх на реєстрацію (**7,94% платників**). Джерело: <https://news.dtki.ua/taxation/pdv/45655>

<sup>49</sup> Перша їх версія почала діяти у березні 2018 року, друга — у листопаді 2018 року, третя — у серпні 2019 року, а остання — у лютому 2020 року.



платниками ПДВ на реєстрацію. На практиці ключове значення у функціонуванні СМКОР посіли саме такі переліки<sup>50</sup>.

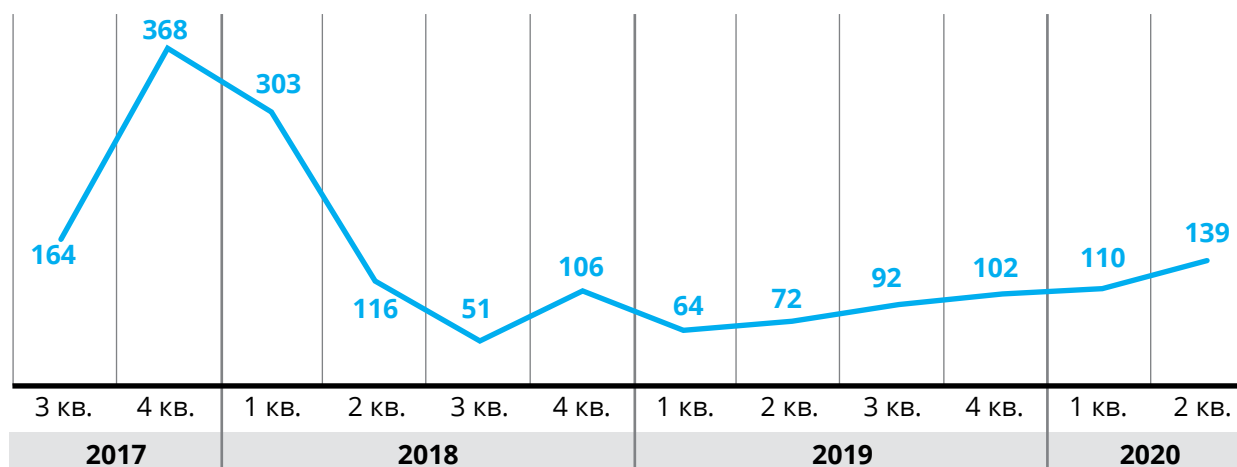
Детальніше механізм роботи СМКОР описано у додатку 3 до цього Системного звіту.

Попри побоювання багатьох представників бізнесу, що збільшення впливу суб'єктивного фактору погіршить

ситуацію, другий етап функціонування СМКОР (з 22 березня 2018 року) виявився навпаки, більш успішним за перший. Частка заблокованих ПН, за даними ДПС України, суттєво знизилась, та продовжує знижуватись<sup>51,52</sup>.

Істотно зменшилось й невдоволення бізнесу, що ілюструє й динаміка скарг, які отримувала Рада на цю тему.

## Кількість скарг стосовно СМКОР



### Мал. 2.

Кількість отриманих Радою скарг, пов'язаних із роботою СМКОР, включаючи скарги: (i) стосовно зупинення реєстрації ПН/РК, (ii) стосовно включення до переліків ризикових платників податків, (iii) стосовно невиконання податковими органами судових рішень щодо реєстрації зупинених ПН/РК

<sup>50</sup> Так, за даними ГУ ДПС у м. Києві, з **5,4 тис.** податкових накладних, зупинених у січні 2020 року, **5 тис.** (або **93,2%** від загальної кількості зупинених) були зупинені саме по ризиковим платникам податків (джерело: <http://vobu.ua/ukr/analytics/news/item/analityka-za-napriamkom-roboty-smkor>). Дані саме по м. Києву є показовими, оскільки саме у ГУ ДПС у м. Києві зареєстрована майже половина ризикових платників податків (згідно з додатком до листа ДПС України від 14.02.2020 року № 269/зп/199-00-06-05-03-0, станом на 07.02.2020 року: всього в Україні ризикових платників податків — **24 767**, з яких зареєстровані у м. Києві **12 220** (тобто **49,3%**)).

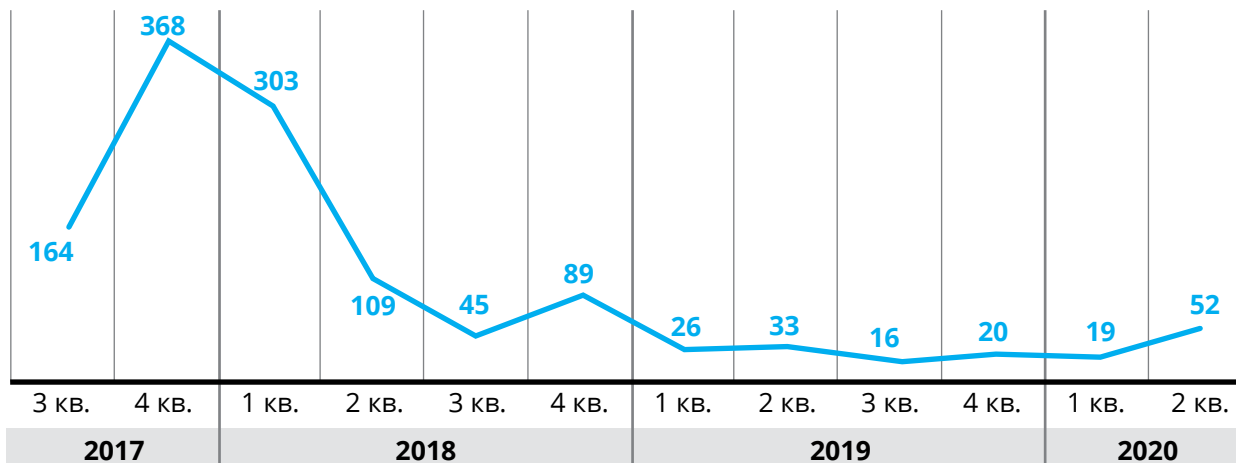
<sup>51</sup> За даними ДПС України, у листопаді 2019 року кількість платників, реєстрацію чиїх податкових накладних було зупинено, складала **1,75%** від загальної кількості платників, чиї накладні було зареєстровано в ЄРПН. Для порівняння: у листопаді 2018 року — **2,71%**. Кількість зупинених ПН/РК у співвідношенні до зареєстрованих у листопаді 2019 року становила **0,11%**, у листопаді 2018 року — **0,17%**. Сума ПДВ таких зупинених ПН/РК у співвідношенні до зареєстрованих у листопаді 2019 року складала **0,57%**, у листопаді 2018 року — **0,78%**. Джерело: <https://www.tax.gov.ua/media-tsentr/novini/403797.html>.

<sup>52</sup> За даними ГУ ДПС у м. Києві, за січень 2020 року платниками м. Києва подано на реєстрацію 3,9 млн. шт. податкових накладних на суму ПДВ 28,4 млрд. грн. Зупинено реєстрацію в ЄРПН 5,4 тис. (або **0,1%** поданих) податкових накладних на загальну суму ПДВ 198,6 млн. грн. (або **0,7%** загальної суми). Джерело: <http://vobu.ua/ukr/analytics/news/item/analityka-za-napriamkom-roboty-smkor>.



Вказана тенденція стає ще яскравішою, якщо розглядати лише типові скарги щодо зупинення ПН/РК.

### Кількість скарг на зупинення ПК/РК



#### Мал. 3.

Кількість отриманих Радою «класичних» скарг стосовно зупинення реєстрації ПН/РК

При цьому ДПС України продовжила доповідати про те, що СМКОР успішно блокує «схемний» ПДВ<sup>53</sup>.

Між тим, попри вказані позитивні зрушення, які дійсно мають місце, за спостереженнями Ради, набули актуальності принаймні дві нові проблеми.

Перша проблема пов'язана із тим, що «суб'єктивний» Критерій ризиковості платників податків застосовується недостатньо «прицільно», а переліки ризикових платників податків не завжди формуються прозоро та використовуються за призначенням. Це ілюструє як значна кількість скарг, одержаних Радою з цих питань, так і зростання питомої частки таких скарг.

<sup>53</sup> Так, згідно з офіційним повідомленням прес-служби ДПС України на вебсайті від 03.01.2020 року (джерело: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/403232.html>) ефективність роботи СМКОР важко переоцінити: за період з 23 березня 2018 року по 31 грудня 2019 року кількість ПН/РК, реєстрація яких зупинена за результатами автоматизованого моніторингу та по яким платниками податку не подано пояснення та копії документів, становить **354 065** ПН/РК, при цьому податкова запобігла реєстрації безпідставного податкового кредиту на суму **8,4 млрд грн**. Все це, як стверджує ДПС України — платники, які навіть не виявили бажання підтвердити реальність господарських операцій (не маючи взагалі первинних документів або розуміючи, що комісії органів ДПС одразу нададуть належну правову оцінку поданим документам). Саме такі компанії, як вважає ДПС України, найбільше зацікавлені у зриві роботи цього дієвого механізму боротьби з недобросовісними платниками податків.

### Кількість скарг стосовно ризиковості



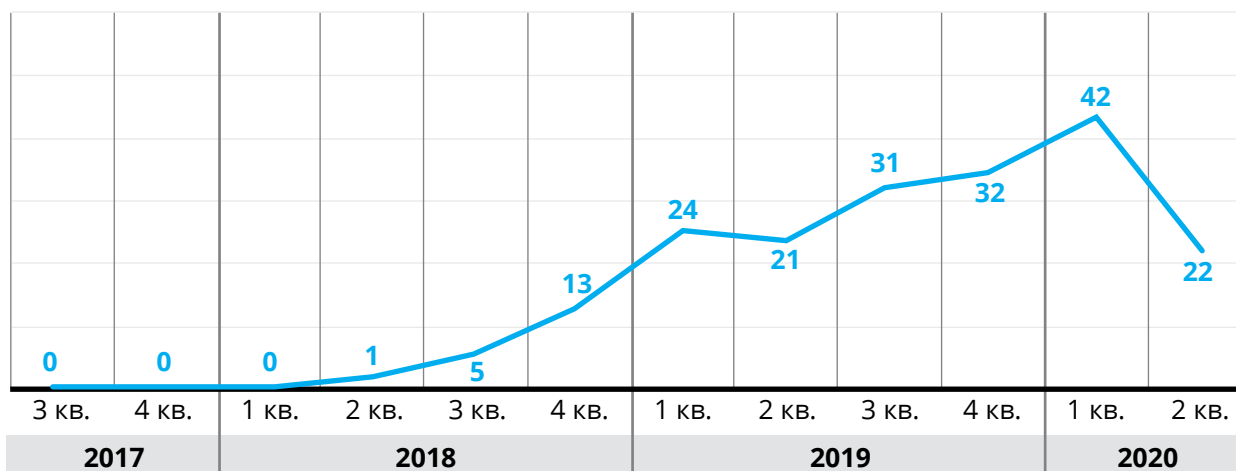
#### Мал. 4.

Кількість отриманих Радою скарг стосовно включення до переліків ризикових платників податків.

Друга проблема пов'язана із тим, що суди дуже часто зобов'язують податкові органи зареєструвати зупинені ПН/РК у ЄРПН. Податкові органи, в свою чергу — зволікають із виконанням таких судових рішень.

Актуальність цієї проблеми також чітко простежується з динаміки скарг відповідної категорії.

### Кількість скарг по судовим рішенням (щодо реєстрації ПН/РК у ЄРПН)



#### Мал. 5.

Кількість отриманих Радою скарг стосовно невиконання податковими органами судових рішень щодо реєстрації зупинених ПН/РК

## 2.4.2 Переліки ризикових платників податків

Тут варто розпочати з того, що «класичний» інструмент податкового контролю (податкові перевірки) вже давно виявив себе в Україні як недостатній для ефективної протидії шахрайству з ПДВ. Проводячи лише контрольно-перевірочну роботу, держава завжди знаходилась на крок позаду податкових шахраїв, і лише боролась з наслідками їхніх дій, а не запобігала шахрайським схемам. Водночас, контролюючі органи також прагнуть оперативно «знешкоджувати» виявлені ними фіктивні підприємства, які генерують «схемний» ПДВ.

Для цього в різний час застосовувались різні інструменти, зокрема:

- 1) присвоєння платнику податків так званого «стану 9» та подальше анулювання реєстрації платника ПДВ (цей інструмент дозволяє «нейтралізувати» підприємство, яке генерує «схемний» ПДВ, оскільки з дня анулювання своєї реєстрації воно вже не могло виписувати та реєструвати ПН/РК);
- 2) розірвання або призупинення дії або відмова від укладення з платником ПДВ договору про визнання електронної звітності (цей інструмент також дозволяє «вивести з гри» платника податків, оскільки подавати звітність з ПДВ та виписувати податкові накладні з ПДВ дозволено виключно у електронній формі, без можливості паперової альтернативи) тощо.

Ці та інші подібні інструменти не завжди використовувались податковими органами за призначенням, на додаток до того, що

їх використання з юридичної точки зору часто було настільки некоректним, що межувало з правовим нігілізмом. Відтак, їх використання завжди спричиняло чимало спорів. Цей висновок впливає як з досвіду роботи Ради (яка почала розглядати скарги бізнесу з 2015 року)<sup>54</sup>, так і з попереднього досвіду її фахівців.

З огляду на вказані вище обставини, Рада поклала певні надії на запуск СМКОР як на крок, який дозволить перейти до більш прозорих та юридично коректних способів реагування на ПДВ-зловживання.

В ідеалі, СМКОР мав працювати так, щоб блокувати певні ПН/РК виключно в разі наявності об'єктивно підозрілих ознак певних господарських операцій, взагалі без огляду на «особистості» її учасників.

Та реальність продемонструвала, що цей задум був утопічним. На практиці виявилось неможливим повністю відмовити контролюючим органам у широкій дискреції для цілей виявлення та «нейтралізації» тих платників ПДВ, які, за оцінкою податківців, становлять значний ризик.

Саме тому з'явився останній Критерій ризиковості платника податку, який діє з 22 березня 2018 року, який надає можливість територіальним податковим органам (відповідним комісіям у їхньому складі) встановлювати таку ознаку як «відповідає Критеріям ризиковості платника податку» фактично будь-якому платнику ПДВ, який знаходиться в межах його територіальної юрисдикції.

<sup>54</sup> Так, за весь час діяльності Рада одержала 183 скарги на розірвання або призупинення дії або відмову від укладення з платником ПДВ договору про визнання електронної звітності (пік цієї категорії скарг припав на 2016-2017 роки), а також стосовно встановлення «стану 9». За відповідний період Рада також одержала 30 скарг стосовно анулювання реєстрації платників ПДВ.

Зокрема, проблема «стану 9» була детально описана у розділі 4 Попереднього звіту (посилання: [https://boi.org.ua/media/uploads/q3report/sysrep\\_tax\\_ukr\\_pdf.pdf](https://boi.org.ua/media/uploads/q3report/sysrep_tax_ukr_pdf.pdf))

## ДОВІДКОВО

### Масштаби проблеми із переліками «ризикових»

Виходячи з призначення СМКОР (припинення обігу «схемного» ПДВ, про який можна знайти більш детальні відомості у додатку 1), до переліків мали потрапляти тільки фіктивні підприємства, які існують виключно для шахрайських схем з ПДВ, або реальний бізнес, але який суттєво задіяний у таких шахрайських схемах (наприклад, бізнес, який є «постачальником зустрічного транзиту», *див. детальніше у додатку 1*).

Станом на липень 2020 року, за даними Голови ДПС України Любченка Олексія Миколайовича, до переліку ризикових платників податків було внесено близько 30 000 платників ПДВ в Україні<sup>55</sup>. Точно не відомо, яка частка з них є фіктивними підприємствами, які існують виключно для шахрайських схем з ПДВ, яка — реальним бізнесом, але який, тим не менш, суттєво замішаний у шахрайських схемах з ПДВ, а яка — законослухняним бізнесом, який взагалі не задіяний або істотно не задіяний в таких схемах.

На підставі власних спостережень, які базуються на значних масивах даних Рада схильна загалом погодитись з думкою податкових органів, що переважна більшість платників податків, які внесені до переліків, дійсно зі значною вірогідністю можуть бути фіктивними підприємствами або ж реальним бізнесом, але який суттєво задіяний у шахрайських схемах з ПДВ.

Між тим, це аж ніяк не позбавляє Державу обов'язку забезпечити дотримання стосовно таких ймовірно недобросовісних суб'єктів певних гарантій, зокрема щодо прозорості діяльності та обґрунтованості своїх рішень (більш того — недотримання таких гарантій згодом призводить до ухвалення судових рішень проти держави у судових спорах, що наразі й спостерігається у судовій практиці).

Крім того, є підстави припускати, що все ж істотна кількість тих платників податків, що внесені до переліків (загалом це, ймовірно, сотні підприємств та підприємців в межах всієї України) — це реальний бізнес, який взагалі не задіяний або лише незначною мірою задіяний у шахрайських схемах з ПДВ, і був внесений до переліків помилково чи безпідставно.

Так, станом на 01.07.2020 року Рада одержала 252 скарги, в яких зачіпалося питання віднесення до переліків ризикових платників податків. По 159 скаргам Рада остаточно завершила розгляд, при цьому по 92 скаргам розгляд завершено з позитивним результатом для скаржників (у 76 випадках такий результат був пов'язаний із втручанням Ради) — тобто, скаржники були виключені з переліків ризикових платників податків.

<sup>55</sup> *Див.* посилання: <https://ua-news.liga.net/economics/articles/intervyu-zelenskiy-pogodivsyia-scho-reforma-podatkovoi-ne-panatseya-glava-dps-lyubchenko>

Провівши значну кількість розслідувань подібних справ, Рада в деяких випадках виявляла, що до переліків «ризикових» потрапляв реальний бізнес, стосовно якого не було жодних вагомих доказів того, що він задіяний у шахрайстві з ПДВ.

## Кейс № 8. Необґрунтоване включення до переліку «ризикових» агротрейдера з Кропивницького

У серпні 2019 року Рада одержала скаргу від невеликого підприємства з міста Кропивницького, орієнтованого на закупівлю с/г продукції та її подальший продаж на експорт («Скаржник»).

Скаржник з самого початку справив враження абсолютно законослухняного бізнесу.

Варто відзначити один лише той факт, що середня заробітна плата працівників підприємства перевищувала 10 тис. грн. (значно вище за середньостатистичну по регіону, що явно свідчить про її виплату «в білу»).

Не існувало жодних ознак того, що підприємство продукує або передає по ланцюгу «схемний» ПДВ. Більш того, підприємство регулярно успішно проходило податкові перевірки на предмет підтвердження законності сум ПДВ, заявлених до бюджетного відшкодування.

Про включення до переліку «ризикових» Скаржник дізнався зі свого електронного кабінету. Причини ж, з яких скаржник там опинився, залишились для нього невідомими.

17 вересня 2019 року була проведена спільна робоча зустріч у ГУ ДПС у Кіровоградській області, в якій узяв участь представник Ради. На зустрічі, як і у направленому до податкового органу офіційному зверненні, Рада звернула особливу увагу на те, що Скаржника слід або виключити з переліку ризикових платників податків, або ж чітко обґрунтувати, з яких підстав його там залишено.

25 вересня 2019 року, представник Скаржника електронною поштою повідомив Раду про виключення Скаржника із переліку «ризикових».

Причини, з яких він певний час пробув у цьому переліку, так і лишились повною мірою не з'ясованими.

Подекуди метою включення бізнесу до числа «ризикових» виявлялось бажання дисциплінувати бізнес або покарати за певні дії, що не мають стосунку до ПДВ (недоплата інших податків та зборів,

недопуск податківців до податкових перевірок, ненадання відповідей на їхні запити тощо), тобто мало місце використання переліків «ризикових» не з тією метою, з якою вони створені.

## Кейс № 9. Включення до переліку «ризикових» харківського підприємства з метою його мотивування у допуску податківців до позапланової документальної перевірки

У липні 2019 року до Ради звернувся приватний науково-технічний центр з міста Харкова, який здійснює дослідження й експериментальні розробки у сфері біотехнологій («Скаржник»).

Підприємство поскаржилось на те, що знаходиться у переліку «ризикових» та не має уявлення про причини свого знаходження там.

04 вересня 2019 року представник Ради взяв участь у робочій зустрічі в ГУ ДПС у Харківській області, де була обговорена проблема Скаржника. У процесі спілкування виявилось, що у податкового органу виникли складнощі із знаходженням підприємства за його юридичною адресою та із проведенням його позапланової перевірки.

На зустрічі у присутності інспектора Ради було досягнуто «джентльменської домовленості» про те, що якщо Скаржник буде співпрацювати із податковим органом у аспекті його допуску до податкової перевірки, — то воно буде виключено з переліку ризикових, незалежно від результатів перевірки та факту їх подальшого оскарження.

Варто визнати, що досягнута домовленість була дотримана — 11 вересня 2019 року відбувся допуск до перевірки, а вже 12 вересня 2019 року Скаржник був виведений з переліку «ризикових».

Та 16 вересня 2019 року Скаржник опинився у переліку «ризикових» знов. Вочевидь, негайне повторне включення Скаржника до переліку, з точки зору податкового органу, не суперечило досягнутим домовленостям.

До слова, 25 вересня 2019 року перевірка завершилась складенням акту, у якому була зафіксована низка порушень податкового законодавства.

Варто відзначити, що зазначена скарга була одним з численних епізодів непростой історії взаємодії між Радою та ГУ ДФС/ДПС у Харківській області. Так, Рада лише протягом липня-грудня 2019 року проводила листування по значній кількості скаржників, і у кожній з принаймні 10 листів-відповідей отримувала відсилання на те, що інформація про причини віднесення скаржників до переліку «ризикових» є «інформацією з обмеженим доступом». Для налагодження співпраці на принаймні дещо кращому рівні знадобилось два етапи втручання з боку ДПС України.

В інших випадках Рада зі свого боку бачила досить вагомі докази того, що певне підприємство, яке було віднесено до «ризикових», задіяне у ПДВ-шахрайстві або навіть взагалі ймовірно є фіктивним. Однак податковий орган при цьому інколи не міг або не виявляв бажання продемонструвати ці докази та обґрунтувати, чому він відніс це підприємство до «ризикових».

Такою непрозорістю податковий орган фактично «надавав зброю» у руки представникам ймовірно недобросовісного підприємства, та давав їм можливість аргументовано стверджувати (у тому числі в судах), що підприємство внесено до переліку безпідставно, адже не було чітко та офіційно пояснено, чому підприємство туди внесено.

## Кейс № 10. Імпортер, ймовірно, задіяний у незаконних оборудках з ПДВ

У січні 2020 року до Ради звернулося підприємство з Дніпропетровщини, яке позиціонувало себе як імпортера та оптового постачальника широкого асортименту товарів («Скаржник») зі скаргою на безпідставне включення до переліку «ризикових».

Дотримуючись принципу неупередженості, Рада змушена була визнати, що безліч аспектів діяльності підприємства викликають у незацікавленої особи підозру, що воно ймовірно є «постачальником зустрічного транзиту» (імпортує товари, реалізує їх на «чорному ринку» за готівку, а накопичений податковий кредит разом із готівкою — реалізує «конвертаційно-транзитному центру»). А, як відомо, саме для протидії таким «схемам» було винайдено СМКОР.

Та проблема була у тому, що у рішеннях відповідної комісії про відповідність скаржника Критеріям ризиковості платника податку ця тема взагалі не була розкритою. Так, одне з них цитувало норму Порядку зупинення реєстрації ПН/ПК в ЄРПН, затвердженого постановою КМУ від 11.12.2019 № 1165 («Порядок № 1165»), а інше містило у відповідній графі, призначеній для мотивування, лише два слова — «зустрічний транзит».

Знадобились проведення інспектором Радою власної аналітичної роботи та кілька етапів спілкування із податковим органом, перш ніж вдалося зібрати достатню інформацію, яка дозволила Раді 2 квітня 2020 року вмотивовано відхилити скаргу як значною мірою необґрунтовану, пояснивши у своєму рішенні причини знаходження Скаржника у переліку.

Отже, за спостереженнями Ради, до переліків «ризикових» час від часу потрапляє певна кількість добропорядних компаній та підприємців, які, вочевидь, не повинні там бути. А ті підприємства, які опинились там не випадково, часто не одержують обґрунтованих пояснень, чому вони там.

Відтак, нагальною є потреба мінімізувати такі небажані випадки та створити умови для їх якнайшвидшого виправлення (виключення законослухняного бізнесу з переліку «ризикових», куди він безпідставно потрапив, та надання обґрунтованих пояснень причин включення іншим суб'єктам).



Складність проблеми зумовлюється, з точки зору Ради, зокрема, наступними чинниками:

- 1) відсутні чіткі критерії стосовно того, хто вважається «ризиковим»;
- 2) податкові органи часто не обґрунтовують достатньо детально (хоча повинні, особливо згідно з новим Порядком № 1165) чому вони вважають когось «ризиковим»;
- 3) відсутній дієвий механізм апеляційного оскарження (до вищого за рівнем податкового органу) рішень про віднесення до «ризикових».

Підсумовуючи викладене, переліки ризикових платників податків, попри реальну необхідність їх ведення, наразі формуються недостатньо прозоро і не завжди використовуються за призначенням.

Такий стан справ сприяє переважно негативному ставленню до цього інституту не лише з боку представників та лобістів тіньового сектору економіки, яким СМКОР заважає займатися податковим шахрайством, а й з боку багатьох представників законослухняного бізнесу.

Важливим кроком до подолання цієї проблеми стало прийняття Порядку № 1165. Незважаючи на те, що більшість пропозицій Ради до проекту цього порядку, були відхилені<sup>56</sup>, все ж було досягнуто прогрес принаймні у декількох питаннях.

По-перше, було чітко передбачено право платників податків ініціювати своє виключення з переліку ризикових та врегульовано порядок такого ініціювання, а також порядок і строки розгляду відповідних питань комісіями при територіальних органах ДПС (тобто, закріплено механізм захисту прав платників податків).

По-друге, форма рішення про відповідність/ невідповідність критеріям ризиковості (додаток № 4 до Порядку № 1165) відтепер містить спеціальну графу «Податкова інформація», в якій, виходячи з форми рішення, має бути розшифровано, яка саме податкова інформація свідчить про здійснення платником податків ризикових операцій (тобто, введено вимогу щодо обґрунтованості рішень).

Рада відзначила певне покращення ситуації після набрання чинності Порядком № 1165.

Однак, з точки зору Ради, прогресивні нововведення Порядку № 1165 часто застосовуються на практиці неналежним чином. Тому вони поки повністю не вирішили тих проблем, проти яких були спрямовані.

Так, починаючи з 1 лютого 2020 року Рада мала змогу ознайомитись із десятками рішень відповідних Комісій регіонального рівня при територіальних органах ДПС про відповідність критеріям ризиковості платників податків. Копії таких рішень надавались Раді різними скаржниками з різних регіонів України.

При цьому було виявлено, що, на жаль, лише деякі податкові органи (такі як ГУ ДПС у м. Києві) практикують більш-менш якісне мотивування своїх рішень. Значна ж частина рішень є недостатньо обґрунтованими, або взагалі не обґрунтовані (у відповідній графі, де мало б бути обґрунтування, часто зазначені прочерки, цитати з законодавчих актів або беззмістовна інформація).

Що стосується механізму апеляційного оскарження, про існування якого згадано у новій формі рішень, то нездоланною перешкодою для його реалізації стала відсутність відповідної чітко врегульованої процедури оскарження.

<sup>56</sup> На пропозиції Ради, викладені у листі Ради № 22192 від 29.11.2019 року, надано відповідь листом ДПС України за вих. № 11727/6/99-0006-05-01-15 від 03.12.2019 року.

Попри наявність загальної норми статті 56 ПК України, яка гарантує адміністративне оскарження будь-яких рішень контролюючих органів, на практиці ДПС України такі скарги повноцінно не розглядає. Натомість, скарги переадресовуються територіальним органам або на них надаються формальні відповіді із відсиланнями до норм Порядку № 1165.

Наприкінці 2019 року Рада пропонувала<sup>57</sup> ДПС України передбачити чіткий спеціальний механізм оскарження рішень стосовно ризиковості, а також подібних до них по суті рішень про неврахування таблиць даних платників податків, до Комісії центрального рівня. Однак ДПС України відхилила<sup>58</sup> таку пропозицію Ради, мотивуючи це тим, що реалізація цієї пропозиції потребувала б внесення змін до ПК України (вочевидь, мається на увазі пункт 56.23 статті 56 ПК України).

## Рекомендації Ради:

З метою захисту добросовісного бізнесу від необґрунтованого включення до переліків ризикових платників податків та інших порушень його законних інтересів, спричинених окремими проблемними аспектами і функціонуванні СМКОР, Рада рекомендує:

**8. Державній податковій службі України та Міністерству фінансів України** — забезпечити видачу обов'язкового для всіх територіальних органів ДПС листа-роз'яснення (або іншого подібного документу, як-то: методичні рекомендації, внутрішній порядок ДПС України тощо), та/або, за необхідності — розробити та подати на затвердження Кабінету Міністрів України пакет змін до Порядку № 1165 (а **Кабінету Міністрів України** — затвердити їх), з метою:

**8.1.1.** Уточнення та конкретизації переліку випадків, коли платники податків мають визнаватися такими, що відповідають п. 8 Критеріїв ризиковості платників податків, які містяться у додатку 1 до Порядку № 1165 (зокрема, має бути уточнено, що цей пункт може застосовуватись лише за наявності ознак нереальності господарських операцій, по яким платник податків складав ПН/РК на покупців — платників ПДВ, тим самим надаючи їм можливість сформулювати податковий кредит за рахунок ймовірно «схемного» ПДВ чи передати такий ймовірно «схемний» ПДВ третім особам);

**8.1.2.** Визначення мінімальних стандартів мотивування (обґрунтування) рішень про відповідність Критеріям ризиковості. Має бути чітко визначено, що в таких рішеннях обов'язково зазначається така інформація:

- з яких конкретно джерел отримана податкова інформація, на якій базується рішення;
- про які ризикові господарські операції ця податкова інформація свідчить, з вказанням найменувань та податкових номерів контрагентів, періодів, видів господарських операцій, кодів Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності («УКТ ЗЕД») або кодів Державного класифікатора продукції та послуг («ДКПП»);
- які конкретно ознаки вказують на ризиковість таких господарських операцій.

<sup>57</sup> Лист Ради за вих. № 22192 від 29.11.2019 року.

<sup>58</sup> Лист ДПС України за вих. № 11727/6/99-0006-05-01-15 від 03.12.2019 року.

## Рекомендації Ради:

- 8.1.3.** Визначення, що рішення Комісій регіонального рівня про відповідність Критеріям ризиковості та про неврахування таблиць даних платників податків підлягають оскарженню до ДПС України відповідно до статті 56 ПК України, і такі скарги розглядаються згідно з Порядком № 916, доки спеціальний порядок їх розгляду не буде визначено законом.
- 9.** **Державній податковій службі України та Міністерству фінансів України** — розробити та подати на затвердження Кабінету Міністрів України, а **Кабінету Міністрів України** — внести до Верховної Ради України законопроект, який передбачає внесення змін до пункту 56.23 статті 56 ПК України з метою прямо передбачити можливість адміністративного оскарження рішень про відповідність критеріям ризиковості та про неврахування таблиць даних платників податків у порядку, визначеному цим пунктом. Після внесення таких змін до ПК України — забезпечити внесення відповідних змін й до Порядку № 1165.

### 2.4.3 Виконання судових рішень щодо реєстрації зупинених ПН/ПК

Діяльність податкових органів, пов'язана із функціонуванням системи СМКОР, отримала переважно негативну оцінку, з точки зору своєї правомірності, у судовій практиці<sup>59</sup>.

Хоча зведена статистика з цього питання у Ради відсутня, за суб'єктивними

спостереженнями фахівців Ради, переважна більшість судових справ про оскарження рішень комісій територіальних органів ДПС України про відмову у реєстрації зупинених ПН/ПК вирішуються все ж на користь платників податків.

<sup>59</sup> Широкого розголосу набула постанова КАС/ВС від 02.04.2019 року у справі № 822/1878/18 (посилання: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80894116>), в якій було фактично зроблено висновок про те, що будь-які рішення про відмову у реєстрації ПН/ПК, прийняті на підставі Порядку № 117, є протиправними.

Цей висновок, однак, не є усталеним та не застосовувався Верховним Судом у деяких інших його судових рішеннях, зокрема — у постанові, винесеній колегією суддів КАС/ВС 18.06.2019 року у справі № 560/3562/18 (посилання: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82447181>).

Ще більш резонансним стало рішення Окружного адміністративного суду м. Києва від 05.06.2019 року у справі № 826/12108/18 (посилання: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82538197>), залишене без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду від 10.12.2019 року у справі № 826/12108/18 (посилання: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/86273752>) та постановою Верховного Суду у складі колегії суддів КАС/ВС від 10.03.2020 року (посилання: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88124778>), яким визнано протиправними та такими, що не відповідають правовому акту вищої юридичної сили, та визнано нечинними, положення нормативно-правового акту, визначені пунктом 10, пунктом 20, пунктом 21 Порядку № 117.

## ДОВІДКОВО

### Судова практика по справам щодо зупинення реєстрації ПН/РК

До 1 січня 2019 року ця категорія спорів не виділялась окремо у ЄДРСР, що ускладнювало збір статистичної інформації по ній.

З 1 січня 2019 року відповідна категорія «зупинення реєстрації податкових накладних» з'явилась у ЄДРСР.

В справах, яким у ЄДРСР присвоєна ця категорія, станом на 24.07.2020 року було винесено 3711 рішень адміністративних судів першої інстанції, 1669 постанов адміністративних судів апеляційної інстанції та 81 постанов суду касаційної інстанції.

Рада вибірково перевірила результат рішення у перших (найновіших) 10 судових рішеннях з 3711 рішень адміністративних судів першої інстанції, які були знайдені за пошуковим запитом. Виявилось, що усі 10 перевірених судових рішень ухвалені на користь платників податків (позови задоволено повністю або частково).

Ключовими причинами систематичних поразок контролюючих органів при захисті своїх рішень у судах Рада вбачає:

- 1) відсутність достатньої прозорості та обґрунтованості в питанні визначення відповідності ПН/РК Критеріям ризиковості платника податку та Критеріям ризиковості господарської операції та у питанні прийняття рішень про реєстрацію (відмову реєстрації) конкретних ПН/РК;
- 2) окремі недоліки в правовому регулюванні (деякі з яких, однак, усунуті із прийняттям Порядку № 1165), які дозволяють платника податків успішно ставити у судах питання стосовно незаконності зупинення реєстрації ПН/РК взагалі.

Так чи інакше, на теперішній час практично кожного робочого дня судами виноситься

значна кількість рішень, які зобов'язують ДПС України зареєструвати раніше зупинені ПН/РК у ЄРПН.

Згідно з наявними у загальнодоступних джерелах інформації листами ДПС України<sup>60</sup>, кількість ПН/РК, зареєстрованих на виконання судових рішень, та суми ПДВ по ним, становлять:

- 1) У 2018 році — 1,4 тис. ПН/РК на суму ПДВ 110,4 млн. грн.
- 2) У 2019 році — 8,8 тис. ПН/РК на суму ПДВ 817,6 млн. грн.
- 3) У I кварталі 2020 року — 4,9 тис. ПН/РК на суму ПДВ 436,1 млн. грн.

Усього, згідно з вказаною статистикою, станом на кінець I кварталу 2020 року було зареєстровано на виконання судових рішень 15,1 тис. ПН/РК на суму понад 1,36 млрд. грн. Між тим, вказана статистика

<sup>60</sup> Лист ДПС України за вих. № 587/ЗПІ/99-00-08-04-03-10 від 10.04.2020 року та за вих. № 372/ЗПІ/99-00-08-04-01-10 від 06.03.2020 року, розміщені інформаційним агентством «Єдина служба правової допомоги» за посиланням: <https://3222.ua/newsview/vidnovlennya-reestratsiji-podatkovikh-nakladnikh-za-rishennyam-sudu.html>

враховує лише ті судові рішення, які вже виконані ДФС/ДПС України. Проте, за спостереженнями Ради, виконання таких судових рішень є окремою проблемою.

З середини 2018 року Рада почала отримувати значну кількість скарг на бездіяльність ДПС України, яка полягає у тривалому невиконанні судових рішень, які зобов'язують цей орган зареєструвати ПН/РК у ЄРПН. Скаржники по таким справам мали підстави заявляти про порушення їхніх прав (у тому числі й звертаючись до Ради) практично з наступного робочого дня після того, як судові рішення набирали законної сили. Адже законодавство містить суворі до контролюючих органів, та навіть певною мірою нереалістичні норми з приводу строків, у які такі судові рішення

мають виконуватись<sup>61</sup>. Проте, слід визнати, що вищевказані норми законодавства на практиці ніколи не виконувались.

ДФС/ДПС України розробила внутрішні акти, які врегулювали це питання більш реалістично<sup>62</sup> (що загалом некоректно, так як внутрішні акти не можуть превалювати над нормативно-правовими). Вивчивши їх положення, Рада встановила, що реальним строком, в який структурні підрозділи ДПС України можуть виконати всі внутрішні процедури, спрямовані на виконання судового рішення щодо реєстрації ПН/РК, є 15 — 20 робочих днів з моменту надходження такого судового рішення до державного органу.

Та навіть і цей реалістичний строк на практиці далеко не завжди витримується.

## Кейс № 11. Тривале невиконання судового рішення щодо реєстрації ПН у ЄРПН

На початку березня 2020 року Рада одержала чергову типову скаргу від адвоката невеликого підприємства з м. Києва, яке здійснює діяльність у сфері архітектури («Скаржник»). Адвокат повідомила, що ДПС України не поспішає реєструвати у ЄРПН податкову накладну, хоча й зобов'язана зробити це згідно з судовим рішенням, яке набрало законної сили.

Серед великої кількості подібних однотипних скарг ця була взята як приклад тому, що судові рішення набрали законної сили ще у січні 2019 року.

Підприємство певний час не виявляло активності, марно сподіваючись, що ДПС України виконає судові рішення добровільно і самостійно.

Цей приклад добре ілюструє, що самий лише факт набрання законної сили судовим рішенням та надходження його засвідченої судом копії до ДПС України не призводить до вчинення будь-яких дій, спрямованих на його виконання та реєстрацію ПН/РК у ЄРПН — ані негайно, аніж через місяць, ані через рік.

<sup>61</sup> Так, згідно з пунктом 28 Порядку № 117 (що був чинним до 1 лютого 2020 року) ПН/РК, реєстрацію яких зупинено, реєструється у день набрання рішенням суду законної сили про реєстрацію ПН/РК в ЄРПН. Згідно з абзацом 2 пункту 19 Порядку № 1246 (що є чинним і тепер), ПН та/або РК, реєстрацію яких зупинено, реєструється у день набрання рішенням суду законної сили про реєстрацію ПН та/або РК (у разі надходження до ДФС відповідного рішення).

<sup>62</sup> Так, перша редакція Порядку, що визначає механізм вирішення питань щодо виконання судових рішень стосовно реєстрації або скасування реєстрації ПН та/або РК в ЄРПН, була затверджена наказом ДФС України від 6 червня 2018 року № 357, друга — наказом ДПС України № 65 від 6 вересня 2019 року.

Лише активні дії Скаржника, Ради та/або державних виконавців зрештою запускають процес його виконання (який, у свою чергу, також може тривати певний час). Так, на перше звернення Ради від 6 березня 2020 року одержано відповідь 25 березня 2020 року, в якій ДПС України повідомила, що вживаються заходи щодо виконання судового рішення.

На друге звернення від 25 березня 2019 року одержана 9 квітня 2020 року аналогічна за змістом відповідь ДПС України.

Рада була змушена направити третє звернення 9 квітня 2020 року, на яке одержана 27 квітня 2020 року третя аналогічна відповідь.

Лише у червні 2020 року Радою було успішно завершено розслідування даної скарги з огляду на виконання ДПС України рішення суду.

Водночас, слід визнати, що більшість судових рішень зрештою виконувались. Так, зі 159 таких справ, розгляд яких Радою станом на 24.07.2020 остаточно завершений, 155 були закриті у зв'язку з успішним для скаржника результатом (у 146 випадках — досягнутим із втручанням Ради).

Водночас, на думку Ради, ситуація, за якої подібні судові рішення наразі виконуються тільки під впливом перманентного примусу та зі значними затримками, не є прийнятною.

Можливі шляхи вирішення цієї системної проблеми можуть лежати як в адміністративній (вдосконалення адміністративної практики ДПС України), так і в законодавчій площині.

Законодавчий вимір описаної проблеми може включати:

**1)** по-перше, встановлення реалістичного (однак не надмірного) строку реєстрації ПН/РК на підставі судових рішень у Порядку № 1165 та/або у Порядку № 1246;

**2)** по-друге, внесення до ПК України норми, яка надає право платнику податків (який був позбавлений права на податковий кредит або зменшення своїх податкових зобов'язань та на відповідне збільшення своєї суми реєстраційного ліміту у СЕА ПДВ<sup>63</sup> весь час, протягом якого відповідна ПН/РК не була зареєстрованою у ЄРПН), компенсації у формі неустойки (пені), за аналогією із тим, як це питання наразі врегульоване у випадку затримки у відшкодуванні ПДВ<sup>64</sup>. Перспектива додаткових втрат Державного бюджету, якими загрожуватиме неправомірна відмова у реєстрації ПН/РК, має стати істотним додатковим стимулом для контролюючих органів уникати винесення таких неправомірних рішень, а у разі їх скасування судами — невідкладно виконувати судові рішення.

Існування обґрунтованих ознак, що суди часто зобов'язують ДПС України реєструвати ПН/РК по нереальним господарським операціям, в межах яких передається «схемний» податковий

<sup>63</sup> Проблематика реєстраційного ліміту у СЕА ПДВ розглядається детальніше у розділі 2.3 цього Системного звіту та у додатку 2 до нього.

<sup>64</sup> Так, згідно з пунктом 200.23 статті 200 ПК України, суми податку, не відшкодовані платникам протягом визначеного цією статтею строку, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування ПДВ. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки НБУ, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення.



кредит, на переконання Ради, не має виправдовувати невиконання судових рішень.

Натомість, ця тенденція має стати поштовхом для ДПС України до проведення певної роботи. Метою такої роботи має бути забезпечення того, щоб аргументи та доводи контролюючих органів щодо нереальності господарських операцій, по яким виписані ПН/РК, були належно висвітлені у відповідних рішеннях, представлені та почуті судами у майбутньому.

Насамперед, з точки зору Ради, має бути проведена та оприлюднена детальна статистика та аналітика стосовно результатів розгляду таких справ судами. Не тільки податкові органи, але й незалежні експерти та представники громадянського суспільства мають право одержати об'єктивну зведену інформацію з приводу того, якими є результати розгляду судами таких справ (адже лише так можна оцінити повну картину результатів функціонування СМКОР). Це питання детальніше адресоване у розділі 9 цього Системного звіту.

Для того, щоб правильно встановити витоки судової практики, що склалась, на

думку Ради, представникам ДПС України та її територіальних органів доцільно глибоко опрацьовувати судову практику, а за необхідності — проводити регулярну міжвідомчу комунікацію із Касаційним адміністративним судом, що утворений у складі Верховного Суду («КАС/ВС»).

ДПС України слід підготувати узагальнення судової практики по цій категорії справ, в якому було б висвітлено, з яких юридичних та фактичних підстав рішення Комісії регіонального рівня про відмову у реєстрації ПН/РК найчастіше визнаються судами протиправними та скасовуються.

Встановивши витоки судової практики, що сталася, ДПС України мала б змогу вжити заходів щодо усунення поширених причин, з яких суди в більшості випадків ухвалюють негативні рішення.

Основним напрямом таких зусиль, на думку Ради, має стати покращення якості роботи комісії регіонального та центрального рівня (більш ґрунтовне мотивування рішень тощо), а також покращення якості представлення позиції контролюючих органів у судах по таким справам.

## Рекомендації Ради:

З метою реагування на значну кількість програних податковими органами спорів у справах щодо оскарження рішень Комісій регіонального рівня про відмову у реєстрації ПН/РК, а також на поширену практику тривалого невиконання судових рішень по таким справам, Рада рекомендує:

- 10. Державній податковій службі України та Міністерству фінансів України** — розробити та подати на затвердження Кабінету Міністрів України, а **Кабінету Міністрів України** — затвердити проєкт змін до Порядку № 1165 та/або Порядку № 1246, який передбачає встановлення строку, протягом якого ПН/РК має бути зареєстрованою у ЄРПН на виконання судового рішення. Такий строк має бути реалістичним (дозволяти ДПС України забезпечити його неухильне дотримання) і не повинен перевищувати 15 календарних днів з дати набрання судовим рішенням законної сили. Після набрання чинності вказаними змінами всі випадки порушення вказаного строку мають ставати підставою для проведення у ДПС України службових перевірок та притягнення винних осіб до відповідальності.



11. **Державній податковій службі України та Міністерству фінансів України** — розробити та подати на затвердження Кабінету Міністрів України, а **Кабінету Міністрів України** — внести до Верховної Ради України законопроект про внесення змін до ПК України, який встановить право платника податків отримати з Державного бюджету України пеню на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України («НБУ»), встановленої на момент виникнення пені, за весь строк, протягом якого такий платник податків був протиправно позбавлений права на податковий кредит з ПДВ або зменшення своїх податкових зобов'язань з ПДВ, та на відповідне збільшення своєї суми реєстраційного ліміту у СЕА ПДВ, внаслідок протиправної відмови у реєстрації зупинених ПН/РК у ЄРПН. Пеня має нараховуватись з дня набрання чинності рішенням відповідної Комісії про відмову у реєстрації ПН/РК до дня, коли ПН/РК фактично зареєстровано у ЄРПН на підставі судового рішення.
12. **Державній податковій службі України** — забезпечити підготовку узагальнення судової практики КАС/ВС по вищевказаній категорії справ, в якому було б висвітлено, з яких юридичних та фактичних підстав рішення Комісій регіонального рівня про відмову у реєстрації ПН/РК найчастіше визнаються судами протиправними та скасовуються.
13. **Державній податковій службі України** — розробити та оприлюднити план заходів щодо усунення поширених (системних) причин, з яких Комісіями регіонального рівня масово виносяться незаконні рішення, які згодом скасовуються судами. Такий план може включати:
  - 13.1. заходи, спрямовані покращення якості роботи Комісій регіонального та центрального рівня (більш ґрунтовне мотивування рішень тощо);
  - 13.2. заходи, спрямовані на покращення якості представлення позиції контролюючих органів у судах по таким справам;
  - 13.3. ініціювання внесення змін до положень законодавства, які є нечіткими, неузгодженими або неоднозначними.

## 2.5 Перевірки з питань ПДВ

ПДВ завжди приділялась лівова частка уваги в ході контрольної-перевірочної роботи.

У червні 2020 року, в рамках роботи над цим Системним звітом, працівники Ради детально проаналізували тематику 838 скарг, отриманих Радою, які стосуються податкових перевірок, та виявили, що у 710 з проаналізованих скарг (85%) зачіпалось, у тому числі, питання ПДВ.

Для податкових перевірок в частині ПДВ загалом характерні ті ж проблеми та спірні

питання, що й для будь-яких податкових перевірок. Вони будуть детально висвітлені у розділах 6-7.

В цьому ж розділі буде зачіпатися проблема, яка наразі часто підіймається українським бізнесом — чому «класичні» податкові перевірки з питань ПДВ взагалі не «зникли як вид» або не стали вкрай рідкісним феноменом після запровадження СМКОР? Адже бізнес не забув, що, запроваджуючи СМКОР, законодавець заклав в ПК України принцип «безспірності»

податкового кредиту по зареєстрованим ПН/ПК<sup>65</sup>.

Для правильного розуміння змісту та мети цієї норми важливо нагадати, що вона була запроваджена з 1 січня 2017 року Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII («Закон № 1797-VIII») — тим самим, що заклав підвалини для створення СМКОР.

Оскільки податкове законодавство і до цього визначало зареєстровану постачальником у ЄРПН ПН обов'язковою передумовою для формування покупцем податкового кредиту з ПДВ (хоча й не гарантувала його), цілком логічно, що включення до законодавства додаткової норми, яка визначала ПН достатньою підставою для формування податкового кредиту сприймалась бізнесом як така, що одночасно з запуском СМКОР впроваджує принцип «безспірності» податкового кредиту по зареєстрованим ПН/ПК.

Навіть у Пояснювальній записці до законопроекту № 5368 від 07.11.2016 (який згодом став Законом № 1797-VIII) було вказано про: «*встановлення неможливості скасування податкового кредиту по податковій накладній/розрахунку коригування до неї, складеній та зареєстрованій в Єдиному реєстрі податкових накладних після 1 липня 2017 року*»<sup>66</sup>.

Якщо ж в когось і попри це існували сумніви щодо значення цієї норми, то вони мали б відпасти, коли Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних

надходжень у 2018 році» від 7 грудня 2017 року № 2245-VIII тимчасово зупинив її дію одночасно із тимчасовим зупиненням функціонування СМКОР на період її доопрацювання з 1 січня до 22 березня 2018 року (тобто, було втілено принцип «*немає СМКОР — немає безспірного податкового кредиту*»).

Проте багатьом досвідченим практикам у сфері українського податкового права складно вірилось у те, що із початком епохи СМКОР податкові органи повністю відмовляться від такого притаманного їм інструменту, як податкові перевірки, в межах яких ретельно вивчається законність формування податкового кредиту ПДВ. І передчуття не підвело їх і цього разу.

Вже у листопаді-грудні 2017 року у публічних джерелах<sup>67</sup> почали з'являтися офіційні роз'яснення, з яких слідувало, що, на думку податківців, ніякої «безспірності» податкового кредиту по зареєстрованим ПН/ПК насправді не існує.

Комітет ВРУ минулого скликання з питань податкової та митної політики у своєму листі визнав<sup>68</sup>, що ДФС України у своїй практиці допускає зміну суті цієї норми ПК України, що призводить до порушення контролюючими органами законних прав платників податків на формування податкового кредиту. Та навіть позиція профільного комітету не змінила правозастосовчої практики.

У тому, що принцип «безспірності» податкового кредиту дійсно не працює на практиці, Рада переконала невдовзі після запровадження СМКОР. Цей висновок може бути проілюстровано багатьма кейсами.

<sup>65</sup> Йдеться про положення абзаців 2 і 3 пункту 201.10 статті 201 ПК України: «Податкова накладна, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту. Податкова накладна та/або розрахунок коригування до неї, складені та зареєстровані після 1 липня 2017 року в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг достатньою підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту, та не потребує будь-якого іншого додаткового підтвердження».

<sup>66</sup> Пояснювальна записка доступ на вебсайті Верховної Ради України за посиланням: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=60443](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60443)

<sup>67</sup> Зокрема, йдеться про лист ДФС України від 29.11.2017 року № 35/99-99-11-04-04-18 та лист Мінфіну від 08.11.2017 року № 11310-09-10/30469.

<sup>68</sup> Лист Комітету ВРУ від 02.10.2018 року № 04-27/10-614.

## Кейс № 12. Великий зернотрейдер та його тривала епопея із підтвердженням податкового кредиту з ПДВ по «сумнівним» контрагентам

На початку квітня 2019 року до Ради звернувся зі скаргою великий експортер с/г продукції, що входить до всесвітньо відомої групи компаній («Скаржник»).

Предметом скарги стали ППР на загальну суму понад 3,5 млн. грн., винесені ОВПП, якими експортеру відмовили у бюджетному відшкодуванні ПДВ у зв'язку з невизнанням податкового кредиту з ПДВ по трьом «сумнівним» контрагентам. При цьому контролюючий орган не стверджував, що контрагенти скаржника є фіктивними підприємствами. Не було у представників фіскального органу сумнівів і у тому, що операції з придбання скаржником с/г продукції (яка згодом була відправлена ним на експорт) були реальними. Та податківці стверджували, що с/г продукція має «невідоме походження» (тобто, по ланцюжку поставок податківцям не вдалося «вийти» на безпосереднього виробника с/г продукції). Цілком ймовірним вбачалося, що якийсь з трейдерів-посередників у ланцюжку придбав с/г продукцію на «чорному ринку», а отримані від покупців кошти перевів у готівку. Та ніщо не вказувало на те, що до цього може бути причетний безпосередньо експортер (Скаржник).

Додаткового негативного забарвлення надавав ситуації той факт, що усі ПН/РК, виписані постачальниками скаржника, пройшли автоматизований моніторинг у СМКОР та були зареєстровані у ЄРПН. Та податківці не зважали на зауваження скаржника, що за таких обставин його податковий кредит має вважатися «безспірним».

Скаржник вже не вперше звертався до Ради із подібною скаргою. Якщо бути точним, то це звернення було восьмим (і, як пізніше виявилось, не останнім). Попередні сім скарг, з аналогічних питань, надходили до Ради у 2016-2018 роках.

ЄДРСР ряснів відомостями про численні спори між цим скаржником та ОВПП з подібних питань. З 13 таких справ, які Рада відшукала, лише 2 справи були вирішені судами на користь податкового органу (та й по ним судові рішення були все ще у процесі оскарження).

26 квітня 2019 року, дослухавшись пропозицій Ради, ДФС України скасувала спірні ППР. Варто зазначити, що аргументацією для їх скасування слугувала аж ніяк не «безспірність» податкового кредиту з ПДВ — радше йшлося про неповне дослідження під час перевірки обставин спірних господарських операцій.

Та перемога скаржника виявилась «пірровою». Адже ДФС України була призначена нова перевірка з того самого питання, і 30 вересня 2019 року за її наслідками світ побачили нові ППР на суму понад 2,7 млн. грн. (донарахування були зроблені повторно по 2 з 3 «сумнівних» контрагентів).

Лише після повторного втручання Ради, 6 грудня 2019 року ці нові ППР були скасовані ДПС України остаточно.

Між тим, 9 грудня 2019 року до Ради надійшла нова скарга цього скаржника, а 2 березня 2020 року — ще одна. Їх предмет був аналогічним.

Кейс, описаний вище, є красномовним, однак далеко не єдиним у практиці Ради прикладом, який свідчить, що жодної «безспірності» податкового кредиту з ПДВ насправді не існує.

При цьому ми змушені відкинути припущення, що кейси, які спостерігає Рада, є поодинокими, оскільки у такому разі ситуація не викликала б значного занепокоєння у бізнес-середовищі. Однак таке занепокоєння існує, і є чималим<sup>69</sup>.

На думку Ради, як би не хотілося окремим податківцям використовувати одночасно всі доступні їм методи та важелі для протидії незаконним «схемам» в оподаткуванні ПДВ, — в даному випадку спроба «всидіти на усіх стільцях» призводить до зростання в бізнесу недовіри до держави та передбачуваності її податкової політики. Це, в свою чергу, погіршує інвестиційний клімат.

Відтак, якщо ключовий акцент в сфері контролю за оподаткуванням ПДВ вирішено зробити на функціонуванні СМКОР, то держава має на практиці (а не лише декларативно) забезпечити дотримання принципу «безспірності» податкового кредиту з ПДВ принаймні по тим ПН/РК, які успішно пройшли автоматизований моніторинг у СМКОР або які були зареєстровані у ЄРПН на підставі рішень відповідних комісій при органах ДФС/ДПС чи судів.

Якщо бізнес-спільнота не відчуватиме переваг, які надають новітні методи адміністрування ПДВ (як-то зменшення тягаря у вигляді податкових перевірок та спрощення процесу відшкодування ПДВ), — то підприємці навряд чи погодяться із запевненням представників відповідних державних інституцій, що ці переваги переважають вимушені незручності (про які досить детально йшлося у розділах 2.2 — 2.4).

Зростання ж непримиренної опозиції до самої ідеї існування таких механізмів як

ЄРПН, СЕА та СМКОР може рано чи пізно призвести до повної або часткової відмови від цих механізмів на тлі популістичних процесів у сфері формування державної податкової політики, які час від часу виникають.

Відтак, Рада виступає за те, щоб держава змінила свій підхід до визнання «безспірності» податкового кредиту (абзаци 2 і 3 пункту 201.10 статті 201 ПК України) на користь практики, яка б була більш лояльного до платників податків (з точки зору Ради, саме такий підхід, власне, і закладався у цю норму з самого початку).

При цьому слід чітко врегулювати неможливість зменшення такого податкового кредиту за результатами податкових перевірок у внутрішніх документах ДПС України (таких як, зокрема, Рекомендований порядок взаємодії підрозділів ДФС при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з ПДВ, затверджений наказом ДФС України від 28.07.2015 року № 543 («Порядок № 543»), або його аналог).

Для того ж, щоб усунути будь-які сумніви щодо застосування цієї норми, на думку Ради, доцільно доповнити ПК України нормою приблизного змісту: «Сума податкового кредиту, підтверджена ПН/РК, зареєстрованими у ЄРПН у період дії пункту 201.16 цього Кодексу, не може бути зменшена контролюючим органом за результатами перевірки».

В ході підготовки цього Звіту від представників ДПС України були отримані зауваження, виходячи з яких таке обмеження (у вигляді застосування принципу неоспорюваності суми податкового кредиту, сформованого на підставі ПН/РК, зареєстрованих у ЄРПН) призведе до необґрунтованого обмеження заходів податкового контролю і кримінально-процесуального реагування на випадки шахрайства з ПДВ. Представники ДПС України також звернули

<sup>69</sup> Так, зокрема, 16 квітня 2020 року Податковим комітетом Американської торгової палати було розроблено проект листа (position paper), в якому зачіпається дана проблема.

увагу, що рішення контролюючого органу щодо зменшення від'ємного значення/ нарахування податкових зобов'язань підлягають судовому контролю, а отже — чинне законодавство забезпечує у даному випадку достатній рівень захисту прав платника податку.

Рада ставиться до позиції ДПС України з розумінням, оскільки усвідомлює, що практичне втілення принципу безспірності податкового кредиту по зареєстрованим ПН/РК спростило б життя не лише реальному бізнесу. Побічним ефектом такого підходу стало б надання шахраям, які скористалися певними лазівками та недоліками у роботі СМКОР, та змогли усе-таки зареєструвати ПН/РК по нереальним господарським операціям у ЄРПН, повної індульгенції та імунітету від відповідальності.

Рада також визнає, що ситуація, за якої СМКОР залишиться єдиним доступним засобом реагування податкових органів на можливі зловживання із ПДВ, може подекуди створити бізнесу більше незручностей, аніж переваг. Так, наприклад, неможливість вийти на податкову перевірку та вибірково зменшити «сумнівні» податковий кредит або податкові зобов'язання з ПДВ певному платникові податку може спонукати податковий орган, натомість, включити цього платника податку до переліку ризикових. Це ж, у свою чергу, потягне за собою зупинення у СМКОР практично всіх ПН/РК, які складатимуться цим платником. Такий сценарій є значно більш стресовим для бізнесу, аніж звичайний податковий спір за результатами податкової перевірки.

Між тим, на думку Ради, непроста дилемма, яка стоїть за питанням безспірності податкового кредиту, мала б непокоїти насамперед законодавця, і заслуговувала на те, щоб стати предметом ґрунтовної аналітики перед тим, як відповідна норма була включена до ПК України. Та оскільки ця норма вже опинилась у законі — Рада не може підтримати ідею ігнорувати її або тлумачити явно всупереч її сутності та меті, навіть з міркувань захисту суспільних та державних інтересів.

Якщо накопичений досвід свідчить, що концепція безспірності податкового кредиту виявилась нежиттєздатною, бо ґрунтувалась на невинновданому перебільшенні фільтрувальної здатності СМКОР (що на практиці виявилась не здатною на 100% зупинити рух «схемного» ПДВ та об'єктивно потребує «другої лінії оборони» у вигляді пост-СМКОР-контролю) — саме законодавець має визнати цю реалію та адресувати її внесенням відповідних змін до ПК України. Наприклад, може бути уточнено, що податковий кредит з ПДВ, навіть підтверджений ПН/РК, зареєстрованою у ЄРПН, усе ж може бути зменшений у разі встановлення складу кримінального правопорушення у діяннях осіб, причетних до складання, реєстрації або отримання такої ПН/РК, а також до оформлення первинних документів по господарській операції, якої стосується ця ПН/РК.

Та слід розуміти, що подібний крок може бути обґрунтовано сприйнято бізнес-спільнотою як свого роду «нечесна гра» з боку держави: у 2017 році держава запровадила СМКОР «у комплекті» з безспірним податковим кредитом, а, припустімо, у 2021-му — офіційно скасувала безспірність (яка на практиці так і не запрацювала), при цьому залишивши СМКОР. Щоб зменшити таке негативне сприйняття, на думку Ради, законодавчі зміни, які вносять корективи до принципу безспірності податкового кредиту (якщо такі все ж плануються) мають бути збалансовані певними нормами, які однозначно полегшують життя бізнесу (чимало пропозицій щодо таких норм, до слова, можна знайти у цьому Системному звіті).

До тих пір, поки теперішня редакція пункту 201.10 статті 201 ПК України залишатиметься чинною, Рада не бачить інших можливостей, окрім як продовжити наполягати на її врахуванні та дотриманні не лише під час судового розгляду податкових спорів, а й у практиці діяльності податкових органів (зокрема, в рамках контрольної-перевірочної роботи).



## Рекомендації Ради:

З метою практично втілення принципу «безспірності» податкового кредиту з ПДВ по ПН/РК, зареєстрованим у ЄРПН у період функціонування СМКОР (абзаци 2 і 3 пункту 201.10 статті 201 ПК України) Рада рекомендує:

### 14. Державній податковій службі України та Міністерству фінансів України:

- 14.1.** Відкликати лист ДФС України від 29.11.2017 року № 35/99-99-11-04-04-18, лист Мінфіну від 08.11.2017 року № 11310-09-10/30469 а також інші чинні документи роз'яснювального або довідково-інформаційного характеру, в яких заперечується безспірність податкового кредиту з ПДВ по ПН/РК, зареєстрованим у ЄРПН у період функціонування СМКОР.
- 14.2.** Видати новий лист-роз'яснення — а також внести відповідні зміни до підзаконних нормативних актів та внутрішніх актів ДПС України (зокрема, Порядку № 543, або його більш пізнього аналогу) — в якому визнати, що за результатами податкових перевірок не може бути зменшено податковий кредит платника податків з ПДВ, підтверджений ПН/РК, зареєстрованою у ЄРПН у період функціонування СМКОР.

### 15. Державній податковій службі України та Міністерству фінансів України — розробити та подати на затвердження Кабінету Міністрів України, а Кабінету Міністрів України — внести до Верховної Ради України законопроект про внесення змін до ПК України, який доповнить ПК України нормою, яка встановить, що сума податкового кредиту з ПДВ, підтверджена ПН/РК, зареєстрованими у ЄРПН у період дії пункту 201.16 ПК України, не може бути зменшена контролюючим органом за результатами перевірок, за винятком прямо встановлених ПК України випадків (до яких, якщо такі будуть визначені, на думку Ради, може належати випадок встановлення складу кримінального правопорушення у діяннях осіб, причетних до складання, реєстрації або отримання таких ПН/РК, а також до оформлення первинних документів по господарським операціям, яких стосуються відповідні ПН/РК).

## 2.6 Відшкодування ПДВ

Відшкодування ПДВ традиційно було чи не найпроблемнішим аспектом адміністрування цього податку в Україні.

За весь час своєї діяльності, станом на 01.07.2020 року, Рада одержала загалом 215 скарг з питань, які пов'язані із відшкодуванням ПДВ.

Станом на 24.07.2020 року, по 187 скаргам, взятим Радою у роботу, розслідування були остаточно завершені, у тому числі по 152 справам (81,28%) — було досягнуто успішного для скаржників результату

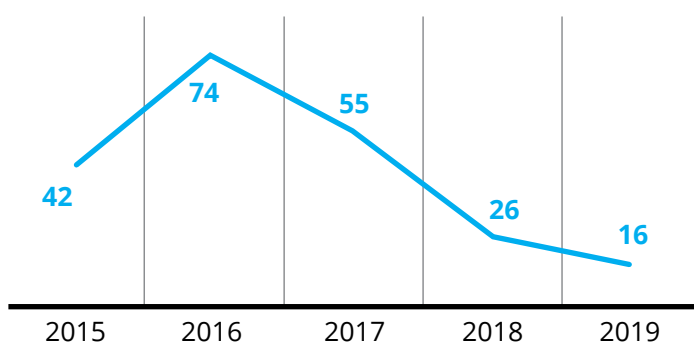
завдяки зусиллям Ради, по 3 справам (1,6%) — було досягнуто успішного результату незалежно від втручання Ради, по 29 справам (15,5%) — розслідування завершено без досягнення успішного результату, а по 3 справам (1,6%) Рада визнала скарги необґрунтованими або значною мірою необґрунтованими, та відхилила їх.

Станом на цю ж дату, по 64 скаргам з цієї категорії розслідування було завершено видачею рекомендацій бізнес-омбудсмена,

які підлягали моніторингу. З цих рекомендацій, 6 — і досі перебувають у процесі моніторингу виконання. Серед тих 58 рекомендацій, моніторинг виконання яких завершено, 45 (77,59%) виконані, тоді як по 13 рекомендаціям (22,41%) моніторинг було припинено без виконання.

Динаміка надходження скарг цієї категорії досить точно ілюструє рівень проблемності даного питання для українського бізнесу.

### Кількість скарг по відшкодуванню ПДВ



#### Мал. 6

Кількість отриманих Радою скарг, пов'язаних з затримками у відшкодуванні ПДВ (не включені випадки відмов у відшкодуванні ПДВ за результатами податкових перевірок, які перебувають у процесі оскарження)

Враховуючи зростаючу актуальність питання відшкодування ПДВ на межі 2015 та 2016 років, не дивно, що питанню відшкодування ПДВ була присвячена значна частина рекомендацій Ради, наданих у Попередньому звіті.

З часу опублікування цього системного звіту, значна частина якого була присвячена питанню бюджетного відшкодування ПДВ, Україна зробила значний крок уперед в цьому напрямі. Для повноти статистичної картини варто відзначити, що частина питань, пов'язаних з відшкодуванням ПДВ, з якими

зустрічається Рада, «прихована» у іншій категорії скарг — скаргах, пов'язаних з податковими перевітками (а кількість скарг цієї категорії у Раді є стабільною). Адже саме за результатами податкових перевірок платники ПДВ часто-густо отримують необґрунтовані відмови у бюджетному відшкодуванні. Ця проблематика детальніше вже розглядалася у розділі 2.5.

Та навіть беручи до уваги цю деталь, неможливо заперечувати, що гострота питання відшкодування ПДВ для українського бізнесу дійсно знизилась.



Статистичні дані, які регулярно наводяться ДПС України та її територіальними органами<sup>70</sup> ілюструють значне покращення ситуації із відшкодуванням ПДВ у останні роки, виглядають переконливо та мають під собою реальне підґрунтя.

Відрядно, що продовжує виконуватись рекомендація, надана у Попередньому звіті, яка передбачала, що державний бюджет України повинен відображати сальдований ПДВ (тобто, різницю між надходженнями від ПДВ і витратами на відшкодування

ПДВ). В державному бюджеті, починаючи з 2016 року, планові надходження ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) відображаються як сальдо між збором податку та його відшкодуванням. Так само саме сальдовим ПДВ переважно оперує у своїй офіційній аналітиці та статистиці ДПС України.

Попри ці позитивні зміни, існує низка проблемних для бізнесу питань, пов'язаних із відшкодуванням ПДВ, які заслуговують на те, щоб бути розкритими в цьому розділі.

## 2.6.1 Тимчасовий реєстр

Рада не може оминати своєю увагою «примару минулого», яка не дає Україні можливості остаточно перегорнути попередню сторінку історії відшкодування ПДВ — питання «зависло» відшкодування за старі періоди, яке представники держави тривалий час обіцяють, однак досі ніяк не наважуються врегулювати.

Вже чимало було сказано та написано, у тому числі й фахівцями Ради<sup>71</sup>, з приводу сумнозвісного Тимчасового реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування, поданих до 1 лютого 2016 року, за якими станом на 1 січня 2017 року ПДВ не відшкодовано (**«Тимчасовий реєстр»**). Тимчасовий реєстр повинен був бути створений згідно із законом ще 1 січня 2017 року, однак досі так і не був остаточно наповнений і не запрацював<sup>72</sup>.

Європейська бізнес-асоціація — одна з асоціацій-засновниць Ради, не втомлюється публічно нагадувати<sup>73</sup> про цю болісну для багатьох представників бізнесу стару проблему. Рада у цьому питанні цілком солідарна.

Скарги на цю тему виявились чи не найбільш «безнадійними» з усіх, які коли-небудь розглядалися Радою.

По багатьом з таких скарг Рада змушена була припинити розгляд без досягнення позитивного для скажників результату (у тому числі у зв'язку зі зверненням скажників з позовами до судів, до яких останні вдавалися вдруге чи навіть третє), а чимало — все ще перебувають на стадії моніторингу виконання рекомендацій Ради.

<sup>70</sup> Посилання на приклади таких матеріалів:

стаття «Боротьба нової ДПС із мінімізаційними схемами в сфері ПДВ у цифрах» від 15.11.2019 року у «Віснику ДФС України»: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100015254-borotba-novoyi-dps-iz-minimizatsiy-nimi-skhemami-v-sferi-pdv-u-tsifrakh>,

стаття «33,6 млрд грн відшкодовано ПДВ у 2019 році великому бізнесу» від 05.04.2019 року у «Віснику ДФС України»: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100011845-33-6-mlrd-grn-vidshkodovano-pdv-u-2019-rotsi-velikomu-biznesu>

<sup>71</sup> Посилання на одну з публікацій інспектора Ради Андрія Боднарчука: <https://nv.ua/ukr/biz/experts/chi-zapracyuye-tymchasoviy-reyestr-vidshkoduvannya-pdv-2471845.html>

<sup>72</sup> Посилання на Тимчасовий реєстр у його існуючому стані: <https://cabinet.tax.gov.ua/registers/vat-refund>  
<https://mof.gov.ua/uk/vat-refund/results?page=2020>

<sup>73</sup> Посилання на публікації, присвячені зусиллям ЕВА в цьому напрямі: <https://eba.com.ua/vidsutnist-opublikovanogo-tymchasovogo-reyestru-ye-porushennyam-zakonodavstva/>,  
<https://interbuh.com.ua/ua/documents/onenews/128571>

## Кейс № 13. Підприємство досі не одержало 5 млн. грн. бюджетного відшкодування за лютий 2015 року

До Ради звернулася інвестиційна компанія з м. Києва («Скаржник»).

У травні 2015 року за результатами перевірки було підтверджено право Скаржника на отримання бюджетного відшкодування у сумі понад 5 млн. грн. за лютий 2015 року. Податковий орган направив висновок про виплату відшкодування до територіального управління Державної казначейської служби України, однак той було повернуто через відсутність узагальненої інформації щодо обсягів сум бюджетного відшкодування ПДВ.

Станом на початок червня 2017 року, коли Скаржник звернувся до Ради, бюджетне відшкодування так і не було сплачено. У жовтні 2017 року Рада рекомендувала ДФС України вжити заходів щодо вирішення вказаного питання. Станом на кінець липня 2020 року рекомендація залишається не виконаною.

Питання час від часу обговорюється на зустрічах спільної експертної групи, утвореної у складі представників Ради та ДПС/ДФС України, проте істотних зрушень у ньому немає.

Прагнучи знайти вихід з цього «глухого кута», у Попередньому звіті Рада зробила досить радикальний крок та рекомендувала визнати суми невідшкодованого ПДВ внутрішнім державним боргом та розпочати переговори про його реструктуризацію з платниками податків. Ця системна рекомендація Ради не була виконана, і Рада змушена була шукати інші шляхи вирішення цієї проблеми.

Державні органи, протягом усіх років, що минули, час від часу вказували Раді на «рятівні» законопроекти та інші ініціативи, покликані врегулювати питання «старого» невідшкодованого ПДВ. Та жодна з ініціатив не була доведена до завершення.

Чимало платників податків знайшли-таки спосіб одержати «багатостраждальне» бюджетне відшкодування у судовому порядку (для чого, між тим, звертатися до суду зазвичай доводилось більше, аніж один раз). Сприяв цьому правовий

висновок, зроблений Великою Палатою Верховного Суду у постанові від 12 лютого 2019 року у справі № 826/7380/15<sup>74</sup>.

Велика Палата Верховного Суду дійшла висновку, що такі способи захисту як зобов'язання контролюючого органу надати висновок про підтвердження заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування або внести заяву товариства до Тимчасового реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування не призведуть до ефективного відновлення права платника податків. З огляду на це, Велика Палата Верховного Суду дійшла висновку про те, що ефективним способом захисту, який забезпечить поновлення порушеного права позивача, є стягнення з Державного бюджету України на користь товариства заборгованості бюджету із відшкодування ПДВ та пені, нарахованої на суму такої заборгованості.

<sup>74</sup> Посилання: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/80427413>

Цій новій (і, безумовно, прогресивній, з точки зору Ради) судовій практиці наразі слідує як суди нижчих інстанцій, розглядаючи нові позови<sup>75</sup>, так і КАС/ВС, переглядаючи у касаційному порядку існуючі судові рішення<sup>76</sup>.

І хоча Рада рекомендує своїм скаржникам бути проактивними та користуватися цією новою можливістю, варто визнати, що звернення до суду (а особливо — вдруге чи втретє щодо одного й того ж питання) є правом, але аж ніяк не обов'язковою передумовою для одержання платником податку бюджетного відшкодування ПДВ, на яке він і так має право згідно з законом.

Рада не може визнати правильним рішенням назавжди залишити «у підвищеному стані» тих багатьох платників ПДВ, які наразі мають проміжні судові рішення на свою користь (зокрема, про зобов'язання контролюючого органу надати висновок про підтвердження заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування або внести заяву товариства до Тимчасового реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування), але так досі і не дочекалися відшкодування.

Тож Рада змушена вкотре підняти це питання, та рекомендувати відповідним державним органам його вирішити.

## 2.6.2 Реєстр відшкодування ПДВ

Попри те, що бізнес визнає значне покращення ситуації із відшкодуванням ПДВ у 2017-2020 роках, коли запрацював новий Реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ (**«Реєстр відшкодування ПДВ»**), окремі аспекти не дозволяють назвати цю ситуацію абсолютно безхмарною.

За податковими органами залишилось право проводити перевірки з питання правомірності формування сум ПДВ, заявлених до бюджетного відшкодування. Цим правом останні активно користуються (дещо більше подробиць з цього приводу — у розділі 2.5 вище). За результатами таких перевірок час від часу виникають податкові спори, які доводиться вирішувати судам. Це явище є, вочевидь, неминучим, і має сприйматися бізнесом як один з ризиків, притаманних господарській діяльності.

Між тим, дуже важливо, щоб бюджетне відшкодування ПДВ виплачувалось негайно після того, як суд вирішить справу на користь платника податків. Адже саме таке

правило передбачено ПК України. У разі набрання законної сили судовим рішенням, яким скасовано ППР про зменшення суми бюджетного відшкодування, така сума вважається узгодженою та підлягає сплаті.

На жаль, на прикладі кількох кейсів зі своєї практики Рада виявила, що подекуди податкові органи «не вміють програвати». Навіть після прийняття рішення на користь платника податків судом апеляційної інстанції органи ДПС схильні вдаватися до касаційного оскарження. Саме по собі подання касаційної скарги є їхнім правом, яке не можна обмежити. Не можна обмежити їх і у тому, щоб просити суд касаційної інстанції зупинити виконання або дію оскаржуваного рішення. Та неможливо змиритись із тим, що податкові органи сприймають триваюче касаційне оскарження як безумовну підставу для того, щоб не виплачувати бюджетне відшкодування (навіть у тому випадку, коли суд касаційної інстанції не зупинив дію або виконання оскаржуваних судових рішень).

<sup>75</sup> Приклад: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88645701>

<sup>76</sup> Приклади: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88627805>,  
<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88575450>

## Кейс № 14. Підприємству затримують бюджетне відшкодування через триваюче касаційне оскарження

У березні 2018 року до Ради звернулась невелика аграрна фірма з Львівщини («Скаржник»), якій на той час не виплатили 816 тис. грн. бюджетного відшкодування за січень 2017 року. Між тим, судове рішення, яким було скасовано ППР, винесене за результатами податкової перевірки, та підтверджено правомірність формування відповідної суми бюджетного відшкодування, вступило у законну силу ще у жовтні 2017 року. Податковий орган подав на це рішення касаційну скаргу. Однак суд касаційної інстанції відмовив податковому органу у задоволенні клопотання про зупинення дії оскаржуваного рішення.

Виходячи з відповідей, одержаних від контролюючих органів обох рівнів (ГУ ДФС у Львівській області та ДФС України) виявилось, що останні не вбачають можливості виплатити бюджетне відшкодування до закінчення касаційного скарги.

Ба більше, виявилось, що технічні налаштування ІТС «Податковий блок» блокують внесення до Реєстру відшкодування ПДВ інформації про узгодження суми бюджетного відшкодування у разі наявності даних про відкрите касаційне провадження у відповідній судовій справі.

Наприкінці 2018 року Рада була змушена припинити моніторинг виконання своєї рекомендації у цій справі, дізнавшись про те, що скаржник, втомившись від беззмістовного діалогу з податковим органом, звернувся до суду повторно. Цього разу підприємство просило суд зобов'язати податковий орган внести відповідні дані до Реєстру бюджетного відшкодування ПДВ.

У лютому 2019 року набрало законної сили судове рішення й у цій другій судовій справі, також на користь платника податку. Спроба податкового органу оскаржити у касаційному порядку і його — виявилась невдалою.

Згідно з відомостями Реєстру відшкодування ПДВ, багатостраждальна сума була відшкодована Скаржникові лише у липні 2019 року, та й то не у повному обсязі.

Рада була стурбована відкриттям, що у алгоритмах комп'ютерних програм, які забезпечують роботу нового Реєстру відшкодування ПДВ, «зашитий» абсолютно некоректний з правової точки зору підхід, згідно з яким триваюче касаційне оскарження нібито є перешкодою для виплати бюджетного відшкодування.

Враховуючи, що цей підхід не має нічого спільного з чинним законодавством України — Рада наполягає на тому, щоб відповідні алгоритми були скориговані.

## Рекомендації Ради:

---

З метою врегулювання проблемних питань у сфері відшкодування ПДВ, Рада рекомендує:

### **16. Міністерству фінансів України та Державній податковій службі України:**

- 16.1.** завершити наповнення Тимчасового реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування, поданих до 1 лютого 2016 року, за якими станом на 1 січня 2017 року ПДВ не відшкодовано;
- 16.2.** забезпечити закладення до проєкту Державного бюджету України на 2021 рік (та, в разі необхідності — на наступні роки), поданого до Кабінету Міністрів України, сум видатків, необхідних для виплати вищевказаних сум бюджетного відшкодування (а Кабінету Міністрів України — забезпечити збереження цих видатків у проєкті Державного бюджету України, який буде подано до Верховної Ради України).

### **17. Міністерству фінансів України та Державній податковій службі України —**

забезпечити коригування технічних налаштувань ІТС «Податковий блок» та інших автоматизованих систем у такий спосіб, щоб відомості про узгодження сум бюджетного відшкодування за результатами судового оскарження вносились до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ невідкладно після набрання законної сили відповідним судовим рішенням, незалежно від його касаційного оскарження (окрім випадків, коли суд касаційної інстанції своєю ухвалою зупинив дію або виконання судового рішення).

### 3 ЄДИНИЙ ВНЕСОК НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування («**ЄДИНИЙ ВНЕСОК**» або «**ЄСВ**») без перебільшення є унікальною категорією у вітчизняному податковому законодавстві. Так, заборгованість із ЄСВ майже ніколи не підлягає списанню<sup>77</sup>; строк давності для нарахування, застосування та стягнення сум недоїмки, штрафів і пені з єдиного внеску не застосовують<sup>78</sup>; а вимога про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ має статус виконавчого документа<sup>79</sup>. Отже, зобов'язання з погашення недоїмки з єдиного внеску і відповідних штрафних санкцій інколи може «прилетіти», звідки його аж ніяк не чекали, чи навіть, здавалося б, «повстати з попелу». Причина тому — окремі недоліки правового регулювання та/або практики його застосування.

Свідченням наведеного вище твердження є те, що за більш ніж п'ятирічну діяльність із 7379 скарг, отриманих Радою станом на 1 липня 2020 року, питання адміністрування ЄСВ розглядалися у 162 скаргах (3,8% від загальної кількості скарг на податкову тематику). Здебільшого це скарги, подані приватними підприємцями, для яких отримані суми недоїмки є вкрай відчутними.

Разом з цим, окремо слід відзначити, що перша половина 2020 року відзначилася помітними прогресивними кроками, направленими на вирішення частини проблем бізнесу з адмініструванням ЄСВ. Серед них — урегулювання питань щодо «подвійної» сплати єдиного внеску, звільнення підприємців на загальній системі оподаткування від обов'язку

сплачувати мінімальний ЄСВ за умови неотримання доходу, приведення у відповідність із ПК України строків на адміністративне оскарження у цій сфері тощо.

Відтак, надалі ми зупинимося на описі тих проблем адміністрування єдиного внеску, з якими з року в рік зустрічається вітчизняний бізнес і вирішення яких здебільшого неможливе на одному лише рівні правозастосування. Отже, спершу буде описана проблематика нарахування ЄСВ особам, які колись були зареєстровані як підприємці, однак свого часу не перереєструвалися у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців («**ЄДР**»), а тому вважали, що їхній статус підприємця було автоматично втрачено, проте на обліку в податкових органах вони увесь цей час продовжували знаходитися (Розділ 3.1). Після цього ми зосередимося на аналізі ситуацій, пов'язаних із пільгами з єдиного внеску, а саме: коли особа помилково визначає своє зобов'язання з єдиного внеску і, маючи пільгу, позбавлена будь-якої можливості виправити подану звітність (Розділ 3.2); а також коли йдеться про звільнення від сплати ЄСВ на території проведення антитерористичної операції («**АТО**») (Розділ 3.3). Далі буде проаналізовано блок питань щодо порядку визначення, узгодження і коригування сум недоїмки з ЄСВ (Розділ 3.4). А в кінці розділу ми надамо рекомендації, імплементація яких, на нашу думку, покликана врегулювати вищезазначені проблеми.

<sup>77</sup> Крім випадків повної ліквідації юридичної особи або смерті фізичної особи, визнання її безвісно відсутньою, недієздатною, оголошення померлою та відсутності осіб, які відповідно до цього Закону несуть зобов'язання із сплати єдиного внеску (див. частину сьому статті 25 Закону про ЄСВ).

<sup>78</sup> Див. частину шістнадцяту статті 25 Закону про ЄСВ.

<sup>79</sup> Див. абзац п'ятий частини четвертої статті 25 Закону про ЄСВ.



### 3.1 Нарахування ЄСВ особам, відомості про яких відсутні у ЄДР

У публічній площині по-особливому заговорили про ЄСВ відносно недавно, а саме — з 1 січня 2017 року, коли обов'язок з нарахування і сплати ЄСВ ФОПами перестав залежати від факту отримання якого-небудь доходу чи прибутку від провадження господарської діяльності<sup>80</sup>. Відтоді почала діяти мінімальна місячна сума єдиного внеску для підприємців, яка становила:

у 2017 році — 704 грн./міс.

у 2018 році — 819,06 грн./міс.

у 2019 році — 918,06 грн./міс. та

у 2020 році — 1039,06 грн./міс.

З того часу особи, які могли понад 12 років не здійснювати підприємницької діяльності, але свого часу не оформили закриття бізнесу належним чином (чи то з власної вини, чи то через недбалість державних реєстраторів), почали отримувати так звані «листи щастя»: вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ, а також рішення про нарахування штрафних санкцій і пені.

Для того, аби з'ясувати, чому ж так сталося, потрібно врахувати, що політика держави у сфері державної реєстрації не завжди була

послідовною. Якщо коротко підсумувати, то правове регулювання у цій сфері складалось із наступних п'яти послідовних етапів:

- 1) Пострадянський етап** — охоплює правове поле, яке існувало до набрання чинності Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» №755-IV від 15 травня 2003 року («**Закон №755**»). Тоді державна реєстрація підприємництва проводилась у виконавчих комітетах районних та міських рад<sup>81</sup>. Єдиний державний облік суб'єктів господарювання забезпечувався шляхом створення Державного реєстру звітних (статистичних) одиниць України<sup>82</sup>, « правонаступником» якого згодом став Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України («**ЄДРПОУ**»)<sup>83, 84</sup>;
- 2) Етап централізації** — розпочався 1 липня 2004 року, коли набрав чинності Закон №755 і почав функціонувати ЄДР. Відповідно до нового правового регулювання державна реєстрація юридичних осіб та ФОП прирівнюється

<sup>80</sup> Див. абзац другий пункту 2, пункт 3 частини першої статті 7 Закону про ЄСВ (у редакції до 3 червня 2020 року).

<sup>81</sup> Див. частину першу статті 8 Закону Української Радянської Соціалістичної Республіки (в подальшому — Закон України) «Про підприємництво» №698-XII від 7 лютого 1991 року.

<sup>82</sup> Див. Положення про Державний реєстр звітних (статистичних) одиниць України, затверджене постановою КМУ від 14 липня 1993 року №538.

<sup>83</sup> Див. Положення про Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України, затверджений постановою КМУ від 22 січня 1996 року №118.

<sup>84</sup> Зазначені реєстри формувалися в першу чергу з метою класифікації суб'єктів господарювання для здійснення статистичних спостережень за структурними змінами в економіці, які відбуваються під час створення суб'єктів господарської діяльності, їх реорганізації та ліквідації. Спрямованість ЄДРПОУ на накопичення статистичної інформації також підтверджується діючим на той момент механізмом державної реєстрації суб'єктів господарювання, який передбачав обов'язок органу, який здійснює реєстрацію, після видачі свідоцтва про реєстрацію в десятиденний термін подати відомості про реєстрацію суб'єкта господарювання органу державної статистики (стаття 8 Закону України «Про підприємництво» у редакції від 22 грудня 1995 року) (див. посилання: [https://minjust.gov.ua/m/str\\_9998](https://minjust.gov.ua/m/str_9998)).



до **внесення відповідних записів до ЄДР**<sup>85</sup>. А тому протягом 2004-2005 років, при надходженні від юридичних осіб та ФОПів реєстраційних карток, державні реєстратори були зобов'язані проводити заміну раніше виданих свідоцтв про державну реєстрацію на нові єдиного зразка<sup>86</sup>;

**3) Фінальний етап** — пов'язаний із встановленням чітких часових рамок для остаточної актуалізації відомостей у ЄДР та конкретизацією юридичного статусу застарілих реєстраційних документів.

Так, Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців» щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання» №2390-VI від 1 липня 2010 року (**«Закон № 2390»**) передбачалося, що процес включення до ЄДР відомостей про юридичних осіб і ФОП, зареєстрованих до 1 липня 2004 року, **має бути завершений ними через рік після набрання чинності цим Законом — 3 березня 2012 року**<sup>87</sup>. Після настання вказаної дати свідоцтва про державну реєстрацію, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 1 липня 2004 року, **вважаються недійсними**, а обов'язок

із проведення інвентаризації суб'єктів, відомості про яких досі не включені до ЄДР, надалі покладається на органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, які готують аналітичну інформацію для тимчасових міжвідомчих спеціальних комісій<sup>88</sup>.

Тобто після 3 березня 2012 року держава взяла на себе обов'язок самостійно внести до ЄДР відомості про усіх юридичних осіб і ФОП, зареєстрованих до 1 липня 2004 року, реєстрація яких не була належним чином припинена<sup>89</sup>.

**4) Реверсний етап** довелося запровадити у зв'язку із тим, що на практиці реалізація попереднього етапу, — тобто обмежувальних у часі положень Закону № 2390, — виявилась частково неможливою<sup>90</sup>. Тому було вирішено відмовитися від того, що 3 березня 2012 року є граничною датою для вчинення підприємцями активних дій з метою включення відомостей про них до ЄДР, а роботу по наповненню ЄДР відомостями про таких суб'єктів продовжено безстроково.

Відтак, новий Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо включення відомостей про діючих юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців до Єдиного державного реєстру» №1155-VII від 25 березня

<sup>85</sup> Таким чином Закон №755 запровадив механізм єдності інформації про юридичних осіб і ФОП у діючих державних реєстрах. Зокрема, постановою КМУ від 22 червня 2005 року №499 Положення про ЄДРПОУ було викладено в новій редакції, пунктом 12 якого передбачено, що підставою для внесення до ЄДРПОУ або виключення з нього даних щодо суб'єктів, а також внесення змін до ЄДРПОУ є надходження від державного реєстратора до органу державної статистики інформації про вчинення реєстраційних дій, передбачених Законом №755 (див. посилання: [https://minjust.gov.ua/m/str\\_9998](https://minjust.gov.ua/m/str_9998)).

<sup>86</sup> Див. пункт 2 Розділу VIII Закону №755 (у редакції до 19 червня 2011 року).

<sup>87</sup> Див. пункт 2 Розділу II Закону №2390 (у редакції до 25 квітня 2014 року).

<sup>88</sup> Див. Положення про тимчасові міжвідомчі спеціальні комісії з питань проведення інвентаризації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, затверджене наказом Міністерства юстиції України від 12 квітня 2012 року №575/5 (втратив чинність на підставі наказу Міністерства юстиції України від 16 червня 2014 року №935/5).

<sup>89</sup> Державна реєстраційна служба України відвітувала про те, що за результатами роботи тимчасових міжвідомчих спеціальних комісій у 2012 році державними реєстраторами до ЄДР було включено відомості про 28 089 юридичних осіб та 50 637 ФОП (див. посилання: [http://ddr.minjust.gov.ua/uk/a51d5c697993cc957b7c8e8a89479028/pidsumky\\_diyalnosti\\_derzhavnoyi\\_reestraciynoyi\\_sluzhby\\_ukrayiny\\_za\\_2012\\_rik/](http://ddr.minjust.gov.ua/uk/a51d5c697993cc957b7c8e8a89479028/pidsumky_diyalnosti_derzhavnoyi_reestraciynoyi_sluzhby_ukrayiny_za_2012_rik/)).

<sup>90</sup> Див. пояснювальну записку до Проекту Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо включення відомостей про діючих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців до Єдиного державного реєстру» № 2484 від 7 березня 2013 року (посилання: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=46000](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=46000)).

2014 року зобов'язував усіх діючих юридичних осіб та ФОП, створених і зареєстрованих до 1 липня 2004 року, подати державному реєстратору реєстраційну картку для включення про них відомостей до ЄДР. **Жоден дедлайн для вчинення таких дій не встановлювався.**

**5) Поточний етап** пов'язаний із викладенням Закону №755 у новій редакції, що набрала чинності з початку 2016 року, де норми щодо проведення державної реєстрації включення до ЄДР відомостей про юридичних осіб і ФОП, зареєстрованих до 1 липня 2004 року, перенесено до основного тексту Закону<sup>91</sup>. Чинною редакцією Закону №755 не визначено граничних строків для перереєстрації у ЄДР відомостей про цих суб'єктів, так само, як і не встановлено відповідальності за нездійснення таких дій. До того ж, у

виягах з ЄДР нині зазначається про те, що ЄДР знаходиться у стані формування, а інформація про юридичних осіб та ФОП, які були зареєстровані до 1 липня 2004 року і не включені до ЄДР, отримується в органі виконавчої влади, в якому проводилась державна реєстрація.

Відтак, суб'єкти господарювання, зареєстровані до 1 липня 2004 року, дані про яких не були перереєстровані в ЄДР або припинення реєстрації яких відбулось із певними помилками у минулому, могли бути не зняті з податкового обліку. Як наслідок, з точки зору контролюючих органів, такі особи починаючи з 1 січня 2017 року і надалі мали статус підприємців та формально відповідали усім ознакам платників ЄСВ. Як результат — нарахування та стягнення сум недоїмки, штрафів і пені з єдиного внеску по відношенню до таких осіб відбувалося у загальному порядку та без будь-яких послаблень.

## Кейс № 15. Нарахування ЄСВ ФОП за умови відсутності відомостей про нього у ЄДР

Вважаючи, що фізична особа має статус підприємця, у листопаді 2018 року ГУ ДФС у Львівській області прийняло вимогу про сплату боргу (недоїмки) з єдиного внеску у розмірі 15 819,54 грн. Отримавши таке рішення, цей «підприємець» («Скаржник») оскаржив його до ДФС України і звернувся до Ради за допомогою.

Як повідомив Раду Скаржник, після отримання вимоги він негайно звернувся до Червоноградської ОДПІ ГУ ДФС у Львівській області задля отримання вичерпних роз'яснень про те, що ж саме стало причиною її надсилання. Там пояснили: вимога сформована у зв'язку із тим, що, будучи ФОПом, протягом останніх двох років Скаржник не сплачував ЄСВ, а тому на його рахунку накопичилась певна заборгованість. У відповідь Скаржник запевнив, що його статус підприємця було припинено ще у 2004 році, проте зі спливом часу відповідні папери були втрачені, а тому документа на підтвердження факту припинення підприємницької діяльності він надати не може. Єдине, що є в арсеналі Скаржника, — це відсутність будь-яких відомостей про нього як ФОПа у ЄДР.

Вважаючи, що ГУ ДФС у Львівській області помилково розглядає Скаржника в якості ФОП, Рада підтримала його позицію та надала власні аргументи в рамках процедури адміністративного оскарження вимоги.

<sup>91</sup> Див. частину третю статті 17 і частину другу статті 18 Закону №755 (у редакції від 1 січня 2016 року).

У березні 2019 року ДФС України повідомила Раду про задоволення скарги Скаржника і скасування вимоги про сплату боргу (недоїмки) із ЄСВ. Разом з цим, для остаточного врегулювання питання щодо припинення підприємницької діяльності Скаржнику було запропоновано звернутися до державного реєстратора у порядку, встановленому Законом №755.

Однак, не встигнувши завершити процедуру адміністративного оскарження, у лютому 2019 року ГУ ДФС у Львівській області винесло щодо Скаржника нову вимогу. Цього разу сума недоїмки збільшилась на розмір мінімального квартального платежу і становила уже 18 276,72 грн. Як наслідок — Скаржник знову розпочав процедуру адміністративного оскарження, повторно заручившись підтримкою Ради.

Категорично не погоджуючись із продемонстрованим податковим органом підходом, з огляду на уже винесене ДФС України рішення із аналогічного питання, Рада просила останню вжити негайних заходів по відновленню законних прав Скаржника.

На щастя, ДФС України була послідовною та вдруге скасувала вимогу про сплату боргу (недоїмки), задовольнивши скаргу Скаржника. Отже, провадження за скаргою було успішно закрито.

За більш ніж три роки існування такої проблематики практика розгляду адміністративними судами нижчих інстанцій справ щодо правомірності нарахування єдиного внеску особам, відомості про яких (як підприємців) відсутні у ЄДР, залишалась неоднорідною<sup>92</sup>. Лише у липні 2020 року Велика Палата Верховного Суду винесла рішення<sup>93</sup> на користь платника у цій категорії справ. Висновок Верховного Суду полягає у тому, що відсутність офіційного підтвердження статусу ФОП шляхом проходження

реєстраційних процедур у порядку, визначеному Законом №755, виключає можливість законного здійснення підприємницької діяльності та отримання відповідних доходів, що, за відсутності фактичних доказів протилежного, виключає і можливість формальної та фактичної участі у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування за відповідним статусом.

Що ж до позиції контролюючих органів із цього питання, то не так давно податківці

<sup>92</sup> Див, наприклад, рішення судів апеляційної інстанції, ухвалені на користь ФОП: постанови Восьмого апеляційного адміністративного суду від 11 березня 2020 року у справі №500/2595/18, від 3 березня 2020 року у справі №1.380.2019.004272, від 19 лютого 2020 року у справі №857/13143/19 і від 13 лютого 2020 року у справі №857/11913/19. При цьому, на користь контролюючого органу були ухвалені такі рішення: постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 06 квітня 2020 року у справі №320/5369/19 та постанова Сьомого апеляційного адміністративного суду від 20 березня 2020 року у справі №120/2687/19-а.

<sup>93</sup> Див. постанову Великої Палати Верховного Суду від 1 липня 2020 року у справі № 260/81/19. При винесенні цього рішення Верховний Суд дійшов висновку, що статус ФОП є формою реалізації конституційного права на підприємницьку діяльність; відсутність підтвердженого у визначеній державою формі реалізації цього права у нових умовах нормативно-правового регулювання після 2004 року **виключає можливість автоматичного перенесення набутих до 1 липня 2004 року ознак суб'єкта господарювання**, оскільки особа не може бути примушена до реалізації наданого їй права в цих умовах, а користується ним на власний розсуд. Водночас, зміни у процедуру адміністрування системи державної реєстрації фізичних осіб-підприємців, запроваджені законами №2390 та №1155, лише визначають регулювання діяльності уповноважених органів у відношенні до фізичних осіб, які мають намір продовжувати здійснювати підприємницьку діяльність, розпочату ними до 1 липня 2004 року, що підтверджується виконанням ними обов'язку подати реєстраційну картку або ж констатації відмови особи від набуття статусу ФОП шляхом неподання реєстраційної картки (що за змістом нормативних приписів мало наслідком відмову в заміні свідоцтва про державну реєстрацію на бланки нового зразка та внесення відмітки до ЄДР про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 1 липня 2004 року, вважаються недійсними).

декларували<sup>94</sup> свою готовність вносити зміни до облікових даних про господарюючі суб'єкти виключно у разі надання:

- 1) витягу з ЄДР про здійснення державної реєстрації включення відомостей до ЄДР з подальшим припиненням реєстрації;
- 2) документа, що підтверджує державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності суб'єктом господарювання до 1 липня 2004 року, виданого органом виконавчої влади, в якому проводилась державна реєстрація;
- 3) документально підтвердженої інформації органів Пенсійного фонду про зняття з обліку платника ЄСВ до 1 жовтня 2013 року.

Отже, бажаючи остаточно вирішити цю ситуацію, на виконання рекомендацій податкових органів, фізичні особи нерідко зверталися до державних реєстраторів із заявами про включення відомостей про себе до ЄДР із одночасним припиненням підприємницької діяльності.

Певного консенсусу (заради загального врегулювання цієї ситуації) вдалося досягти лише всередині 2020 року шляхом прийняття Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо усунення дискримінації за колом платників» №592-ІХ від 13 травня 2020 року (**«Закон №592»**).

Так, законодавець вирішив, що у разі неотримання доходу (прибутку), підлягають списанню суми боргу (недоїмки) з єдиного

внеску, нараховані ФОПам (крім тих, які обрали спрощену систему оподаткування) та особам, які провадять незалежну професійну діяльність, за період з 1 січня 2017 року до дня набрання чинності Законом №592, а також штрафи і пеня, нараховані на ці суми недоїмки.

Для цього фізичній особі, яка колись мала статус підприємця (однак уже давно підприємницької діяльності не здійснює і відомості про неї досі відсутні у ЄДР), потрібно виконати низку умов, а саме — протягом 90 календарних днів з дня набрання чинності Законом №592:

- 1) подати державному реєстратору заяву<sup>95</sup> про державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності, а податковому органу — звітність з ЄСВ за період з 1 січня 2017 року до дня набрання чинності Законом №592 (у разі її неподання);
- 2) подати контролюючому органу заяву про списання суми недоїмки з ЄСВ, нарахованих штрафів і пені;
- 3) отримати позитивний висновок камеральної перевірки або вмотивоване рішення про відмову списання недоїмки, штрафних санкцій і пені<sup>96</sup>.

Отже, особи, які не так давно дізналися про те, що вони обліковуються платниками ЄСВ, і після отримання вимоги про сплату боргу (недоїмки) з єдиного внеску не поспішили її погасити, отримали змогу поставити крапку у цьому питанні, скориставшись механізмом, запропонованим Законом №592<sup>97</sup>.

<sup>94</sup> Див. посилання: <http://cv.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/386547.html>.

<sup>95</sup> Див. наказ Міністерства юстиції України від 19 травня 2020 року №1716/5 «Про оновлення форм заяв у сфері державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб — підприємців та громадських формувань».

<sup>96</sup> Податковим органом може бути прийнято рішення про відмову списання суми недоїмки, штрафних санкцій і пені, за умови якщо за результатами перевірки буде встановлено: (i) платник податків отримав дохід (прибуток) протягом періоду з 1 січня 2017 року до дня набрання чинності Законом №592 та/або (ii) суми недоїмки з єдиного внеску, а також штрафи і пеня, нараховані на суми недоїмки, були в повному обсязі самостійно сплачені платником або стягнуті у порядку, передбаченому Законом про ЄСВ (див. абзац шість і сім пункту 9-15 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону про ЄСВ).

<sup>97</sup> Станом на дату публікації цього Системного звіту Раді не відомі системні проблеми, з якими зіткнувся бізнес на шляху реалізації права, наданого Законом №592 на початку літа 2020 року. Разом з цим, у публічних джерелах є інформація про те, що списання заборгованості буде відображатися в ІКП платника єдиного внеску після внесення змін до програмного забезпечення інформаційних систем органів ДПС.

Разом з цим, норми Закону №592 не дають відповіді на запитання, що буде із особами, які до дати набрання чинності цим Законом уже певним чином «пішли назустріч» податковим органам та здійснили державну реєстрацію включення відомостей до ЄДР із одночасною реєстрацією припинення ФОП. Зрозуміло, що якщо такі особи протягом 2017-2020 років встигли добровільно чи примусово погасити наявні у них суми недоїмки, то ці кошти назад повернути не вдасться<sup>98</sup>; однак якщо реєстраційні дані оновлені, а сума недоїмки з ЄСВ не узгоджена, — це питання залишається відкритим.

Втім, на переконання Ради, зміни, які вносяться Законом №592 до Розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 року №2464-VI («Закон про ЄСВ»<sup>99</sup>), фактично мають на меті відмінити встановлений з 1 січня 2017 року обов'язок ФОП, які номінально перебувають на загальній системі оподаткування<sup>100</sup>,

сплачувати мінімальний єдиний внесок у разі неотримання будь-якого доходу (прибутку) від їх діяльності.

На думку Ради, для цілей дійсного усунення дискримінації і належної імплементації норм Закону №592 **необхідно передбачити алгоритм дій для платників ЄСВ, які станом на дату набрання чинності Законом №592 уже включили відомості про себе до ЄДР з подальшим припиненням реєстрації як підприємця.**

Також у разі проходження влітку 2020 року процедури, передбаченої Законом №592, залишається питання щодо правомірності обліку сум недоїмки, нарахованих після дати набрання цим законом чинності до дати реєстрації припинення підприємницької діяльності у ЄДР. Так, з одного боку, Закон №592 напругу не передбачає списання сум ЄСВ, нарахованих у червні-серпні 2020 року; з іншого боку, — їхнє нарахування суперечитиме меті нового правового регулювання, а також недавнім висновкам Верховного Суду<sup>101</sup>.

### 3.2 Пільги з ЄСВ: проблеми виправлення звітності

Донедавна єдиною пільгою по сплаті єдиного внеску, яка була прямо визначена Законом про ЄСВ і діяла «на постійній основі», стосувалась ФОП (у тому числі тих, що обрали спрощену систему оподаткування) і членів фермерського господарства, якщо вони отримують пенсію за віком, є особами з інвалідністю або досягли пенсійного віку та отримують

відповідно до закону пенсію або соціальну допомогу<sup>102</sup>. З 1 січня 2021 року ця пільга поширюватиметься і на осіб, які провадять незалежну професійну діяльність<sup>103</sup>. Пільга полягає у звільненні від сплати ЄСВ за себе, а тому звіт з ЄСВ такі особи можуть не подавати.

Зазначені пільговики, однак, можуть бути платниками ЄСВ на добровільній

<sup>98</sup> Див. абзац одинадцятий пункту 9-15 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону про ЄСВ.

<sup>99</sup> Тут і надалі при згадці «Закон про ЄСВ», якщо інше не зазначено, мається на увазі редакція цього Закону від 1 липня 2020 року.

<sup>100</sup> Наскільки відомо Раді, ситуації із перебуванням у Реєстрі страхувальників фізичних осіб-підприємців, відомості про яких не внесені до ЄДР, не стосуються осіб, які перебувають на спрощеній системі оподаткування.

<sup>101</sup> Див. постанову Великої Палати Верховного Суду від 1 липня 2020 року у справі № 260/81/19.

<sup>102</sup> Див. частину четверту статті 4 Закону про ЄСВ.

<sup>103</sup> Див. пункт 1 Закону №592.



основі — якщо захочуть, то можуть узяти участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування<sup>104</sup>. Ця, на перший погляд непримітна норма, на практиці подекуди призводить до виникнення у пенсіонерів-підприємців значних сум недоїмки, штрафних санкцій та пені, «втекти» від яких потім стає практично неможливо.

А все тому, що на підзаконному рівні питання реалізації права на добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування дещо по-особливому урегульоване для тих, хто має пільги зі сплати ЄСВ за себе. Зокрема, передбачається, що у разі самостійного визначення бази нарахування ЄСВ пільговики формують та подають один раз на рік звіт з ЄСВ<sup>105</sup>. Фактично це означає, що аби взяти участь в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування, пільговикам може бути достатньо лише подати звіт з ЄСВ. Отже, вони, як і інші платники, будуть нести відповідальність за правильність і достовірність заповнення звіту, а відповідні суми ЄСВ підлягатимуть беззаперечній сплаті у визначеному обсязі.

Разом з цим, питання добровільної сплати ЄСВ урегульовані статтею 10 Закону про ЄСВ. Концептуально добровільна участь у системі загальнообов'язкового державного

пенсійного страхування — це можливість забезпечити страховий стаж та створити умови для збільшення розміру майбутньої пенсії. Тобто якщо особа у певні періоди не сплачувала страхові внески, — то єдиною можливістю для включення цих періодів до страхового стажу є добровільна сплата таких внесків. Добровільна участь особи, яка виявила бажання бути платником ЄСВ, передусім передбачає **укладення договору на добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування**.

Відтак, описана у цьому розділі проблематика полягає у тому, що з моменту, коли пільговик подав звіт з ЄСВ і визначив у ньому певну суму доходу та розмір зобов'язань з ЄСВ, — він, на переконання податківців, перестав бути пільговиком і втратив своє право не сплачувати ЄСВ у відповідному звітному періоді.

Однак Рада вважає, що описаний підхід фіскалів не співвідноситься із вимогами Закону про ЄСВ, оскільки саме лише подання особою звітності з ЄСВ не може свідчити про добровільну, а головне — свідому участь такої особи у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування. Такої ж думки притримуються сьогодні і адміністративні суди.

## Кейс № 16. Заборгованість з єдиного внеску на підставі помилково поданого звіту

У листопаді 2019 року до Ради звернувся підприємець, який з січня 2017 року є пенсіонером за віком («Скаржник»). Свого часу Скаржник письмово повідомив контролюючий орган про факт виходу на пенсію і бажання користуватися пільгою з ЄСВ. Тож договору про добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування він не укладав.

<sup>104</sup> Див. частину четверту статті 4 Закону про ЄСВ.

<sup>105</sup> Див. абзац третій пункту 3 розділу III Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України №435 від 14 квітня 2015 року («Порядок №435»).

Однак у січні 2019 року Скаржник помилково подав Звіт про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого внеску, де визначив суму грошового зобов'язання з ЄСВ за 2018 рік у розмірі 9 828,72 грн.

Наступного ж дня Скаржник письмово звернувся у Центр обслуговування платників податків Приморської ДПІ Південного управління у м. Одесі ГУ ДФС в Одеській області з проханням не визнавати цю звітність і відмінити нарахування ЄСВ в помилково поданому звіті.

У подальшому Скаржник неодноразово звертався з подібними листами до контролюючих органів (ГУ ДФС в Одеській області і ДПС України), проте щоразу отримував відмови. Причина тому — факт подання звіту з ЄСВ, а отже — самостійне нарахування єдиного внеску, який підлягає неухильній сплаті на загальних підставах.

Отримавши скаргу Скаржника, Рада звернулась до ГУ ДПС в Одеській області із проханням переглянути свою позицію і повернутися до питання про можливе неврахування звіту Скаржника за 2018 рік. Рада обґрунтувала свою позицію тим, що існуючий у контролюючого органу підхід не відповідає актуальній судовій практиці<sup>106</sup>, включаючи й правові висновки Верховного Суду щодо застосування норм права, які є обов'язковими до врахування суб'єктами владних повноважень<sup>107</sup>.

Аргументи Ради, однак, не переконали податкові органи і їхня фіскально орієнтована позиція залишилась незмінною. Тож вичерпавши усі можливості для досудового врегулювання цього питання, було вирішено, що єдиним дієвим способом подальшого захисту порушених прав та законних інтересів Скаржника є звернення до суду.

У січні 2020 року провадження по описаній скарзі було припинене без досягнення успішного результату.

<sup>106</sup> Так, Велика Палата Верховного Суду у своїй постанові від 10 квітня 2019 року у справі №814/779/17 (справа про звільнення від сплати ЄСВ фізичних осіб-підприємців, які мають право на пенсію за віком, однак обрали отримання пенсії за втрату годувальника), серед іншого, звернула увагу, що: «[...] частина четверта статті 4 Закону № 2464-VI передбачає сплату єдиного внеску особою, яка отримує виплати за рахунок системи загальнообов'язкового державного соціального страхування при досягненні віку, визначеного статтею 26 Закону № 1058-IV, виключно на добровільних засадах».

Так само на це звернула увагу колегія суддів КАС/ВС у своїй постанові від 20 березня 2018 року у справі №805/2195/17-а, в якій залишила без змін судове рішення суду апеляційної інстанції, яким зобов'язано податковий орган повернути позивачеві, який є пенсіонером за віком, помилково сплачений ЄСВ за період з 24 квітня 2014 року по січень 2017 року у сумі 18330,58 грн., попри те, що ЄСВ було помилково нараховано та сплачено позивачем.

Правові висновки Верховного Суду отримали розвиток у практиці адміністративних судів, яка, за спостереженнями Ради, у таких справах переважно складається на користь платників (зокрема, постанова Восьмого апеляційного адміністративного суду від 18 вересня 2019 року у справі №857/7544/19; постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 26 вересня 2019 року у справі №320/5761/18; постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 01 жовтня 2019 року у справі №320/5530/18; постанова Восьмого апеляційного адміністративного суду від 07 жовтня 2019 року у справі №857/7542/19; постанова Восьмого апеляційного адміністративного суду від 14 листопада 2019 року у справі №857/9983/19). Судові рішення із протилежною позицією є поодинокими (наприклад, постанова Сьомого апеляційного адміністративного суду від 17 вересня 2019 року у справі №240/4809/19).

<sup>107</sup> Див. частину п'яту статті 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів».



Рада відзначає існування значної кількості спорів, які виникають у зв'язку з тим, що ФОП, які мають пільги зі сплати ЄСВ і можуть його сплачувати тільки на добровільних засадах, часто помилково подають звіти з ЄСВ, а потім дізнаються, що процедури їх коригування або відкликання не існує, і контролюючі органи починають примусове стягнення з них сум недоїмки, що встигла накопичитися.

Така ситуація також викликає занепокоєння і через те, що ці особи (люди похилого віку, особи з інвалідністю тощо) можуть зі значною вірогідністю зробити помилку, причому ця помилка може полягати не тільки в прийнятті рішення про необхідність подання звіту з ЄСВ, а й у визначенні розміру самого єдиного внеску до сплати. При цьому, згідно з позицією податкових органів, будь-яка задекларована сума має розглядатися як остаточно узгоджена і така, що підлягає примусовому стягненню<sup>108</sup>.

Водночас, з норм Закону про ЄСВ випливає, що відмовитися від пільги зі сплати ЄСВ можна лише шляхом укладення договору на добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування. Втім, практика помилкового подання звітності із ЄСВ особами, які хотіли б скористатися своєю пільгою, є доволі поширеною. Тому, на думку Ради, **доречно було б передбачити пільговим категоріям осіб, які є платниками ЄСВ, право скоригувати або відкликати поданий ними звіт(-и) протягом певного строку.**

Більше того, Порядком №435 встановлено, що до закінчення строку подання

звіту з ЄСВ у платника є можливість виправити виявлені помилки шляхом повторного формування та подання такого звіту. Чинним вважається останній електронний або паперовий звіт, поданий страхувальником до закінчення строків подання звітності, визначених цим Порядком, який пройшов всі контролю при завантаженні до Реєстру страхувальників та до Реєстру застрахованих осіб<sup>109</sup>.

Проте після закінчення терміну подання звіту з ЄСВ чинним законодавством **не передбачено можливості самостійного виправлення помилок, що стосуються грошових показників** (арифметичних помилок, невірно порахованих сум доходу/єдиного внеску тощо). І це при тому, що згідно з Законом про ЄСВ<sup>110</sup> та Інструкцією про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 20 квітня 2015 року №449 (**«Інструкція №449»**), у разі виявлення своєчасно не нарахованих і не сплачених страхових внесків платники ЄСВ зобов'язані самостійно обчислити ці внески, відобразити у звітності та сплатити їх, а до такого платника застосовуються штрафні санкції<sup>111</sup>.

Відтак, оскільки зобов'язання з ЄСВ можуть бути змінені (збільшені або зменшені) контролюючим органом за результатами перевірки<sup>112</sup>, а платники у такому випадку зобов'язані сформулювати і подати до контролюючих органів оновлений звіт<sup>113</sup>, — для виправлення помилок податківці пропонують<sup>114</sup> звертатися із заявами про проведення перевірки із вказанням відповідної для того причини.

<sup>108</sup> Абзацом третім пункту 5 розділу VI Інструкції №449 передбачено, що вимога про сплату боргу (недоїмки) не підлягає адміністративному оскарженню в частині сум недоїмки, які виникли на підставі поданих звітів щодо сум нарахованого ЄСВ.

<sup>109</sup> Див. пункт 1 розділу V Порядку №435.

<sup>110</sup> Див. частину другу статті 25 Закону про ЄСВ.

<sup>111</sup> Див. абзац перший пункту 2 розділу VI Інструкції №449.

<sup>112</sup> Див. частину третю статті 9, пункт 2 частини першої статті 13 Закону про ЄСВ.

<sup>113</sup> Див. пункт 14 розділу IV Порядку №435.

<sup>114</sup> Див. консультацію у ЗІР (категорія 201.06.02).

Проте, як відомо, документальні і камеральні перевірки з повноти і своєчасності нарахування та сплати ЄСВ проводяться у порядку, встановленому ПК України<sup>115</sup>. У разі надходження заяви платника податків про проведення перевірки керівником контролюючого органу може бути прийнято рішення про проведення перевірки такого платника. Проте у ПК України відсутня норма щодо обов'язкового проведення контролюючим органом перевірки за заявою платника податків та строків для прийняття рішення про призначення такої перевірки. А це,

на думку Ради, є значною перешкодою у реалізації існуючого на сьогодні шляху виправлення помилок у звіті з ЄСВ за допомогою проведення позапланової податкової перевірки за заявою платника.

Таким чином, Рада вбачає необхідність розроблення дієвого механізму виправлення самостійно виявлених помилок щодо розміру грошових показників у звітах з єдиного внеску та надання пільговикам можливості відкликати помилково поданий ними звіт з ЄСВ.

### 3.3 Пільги з ЄСВ: звільнення від сплати на території АТО

Запровадження додаткових пільг в частині нарахування і сплати єдиного внеску стає уже звичним явищем для України у період кризи. Так, наприклад, сталося в рамках здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)<sup>116</sup>, а також на час проведення АТО<sup>117</sup>.

Оскільки Україна зіткнулась із карантинними заходами відносно недавно і відповідна проблематика щодо ЄСВ поки не потрапила «до об'єктиву» Ради, надалі ми коротко зупинимось лише на аналізі ситуації, що склалась у 2014-2020 роках довкола платників ЄСВ, які перебували на обліку в податкових органах, розташованих на території проведення АТО.

15 жовтня 2014 року набрав чинності Закон України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції»

від 2 вересня 2014 року №1669-VII («**Закон про тимчасові заходи**»). У зв'язку із цим, серед іншого, були внесені зміни у розділ VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону про ЄСВ. Його було доповнено пунктом 9-3<sup>118</sup>, який передбачав:

- 1) звільнення платників ЄСВ, які перебувають на обліку в податкових органах, що розташовані на території проведення АТО, від обов'язку своєчасно та в повному обсязі нараховувати, обчислювати і сплачувати ЄСВ на період з 14 квітня 2014 року до закінчення АТО або військового чи надзвичайного стану. Підставою для такого звільнення є заява платника ЄСВ, подана до контролюючого органу протягом 30 календарних днів, наступних за днем закінчення АТО;
- 2) незастосування відповідальності, штрафних і фінансових санкцій,

<sup>115</sup> Див. пункт 2 частини першої статті 13 Закону про ЄСВ.

<sup>116</sup> Див. пункт 2 розділу I Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)» від 17 березня 2020 року №533-IX.

<sup>117</sup> Див. пункт 9-4 розділу VIII Закону про ЄСВ (у редакції до 13 лютого 2020 року).

<sup>118</sup> Згідно з Законом України «Про внесення змін до розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо зменшення навантаження на фонд оплати праці» від 2 березня 2015 року №219-VIII, постановлено пункт 9-3 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону про ЄСВ в редакції Закону про тимчасові заходи вважати пунктом 9-4.

передбачених Законом про ЄСВ, за невиконання своїх обов'язків протягом зазначеного періоду;

- 3) списання недоїмки, що виникла у таких платників ЄСВ, як безнадійної.

Подальша зміна макроекономічної ситуації у країні стала підставою для прийняття Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 24 грудня 2015 року №911-VIII, що набрав чинності 1 січня 2016 року. Вказаним законом, зокрема, із Закону про тимчасові заходи було виключено норму, якою свого часу запроваджувалися додаткові пільги платникам ЄСВ. Через це у деяких правників (включаючи й представників податкових органів) виникла думка, що з 1 січня 2016 року пункт 9-3 (який в подальшому став пунктом 9-4) розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону про ЄСВ також втратив чинність, а відтак — відпала і підстава для застосування пільги з єдиного внеску.

Однак ця думка не знайшла підтвердження у судовій<sup>119</sup> та законодавчій практиці, з якої випливає, що **відповідний пункт розділу VIII Закону про ЄСВ залишився чинним і після 1 січня 2016 року**. Більше того, ця норма була спеціально виключена<sup>120</sup> із Закону про ЄСВ лише на початку 2020 року.

Між тим, після 1 січня 2017 року, як відомо, запроваджено обов'язок сплати ЄСВ усіма платниками у розмірі, не меншому за мінімальний страховий внесок, незалежно від факту отримання будь-якого доходу чи прибутку<sup>121</sup>. Крім того, після 1 січня 2017 року у Законі про ЄСВ залишався

пункт 9-4 розділу VIII, який і надалі звільняв від обов'язку нараховувати, обчислювати і сплачувати ЄСВ на період з 14 квітня 2014 року до закінчення АТО або військового чи надзвичайного стану. Таке звільнення, як уже згадувалося, стосувалося платників ЄСВ, які перебували на обліку в органах, розташованих на території населених пунктів, у яких проводилася АТО.

30 квітня 2018 року на офіційному вебсайті Президента України було оприлюднено Указ Президента України від 30 квітня 2018 року №116/2018 «Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 30 квітня 2018 року «Про широкомасштабну антитерористичну операцію в Донецькій та Луганській областях», яким введено в дію вказане рішення (для службового користування). Існує думка, що видача вказаного указу Президента України було оголошенням про закінчення АТО. Ця думка підкріплюється, зокрема, тим фактом, що у подальшому було внесено низку змін до законодавчих та підзаконних нормативно-правових актів, в яких термін «*проведення АТО*» було замінено або доповнено через сполучник «*та/або*» терміном «*здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації у Донецькій та Луганській областях, що здійснюються шляхом проведення операції Об'єднаних сил (ООС)*».

Однак думка про те, що 30 квітня 2018 року АТО була закінчена, наразі не підтверджується судовою практикою, з якої випливає, що період проведення АТО (зокрема, для цілей застосування норм Закону про тимчасові заходи) вважається

<sup>119</sup> Висновок про те, що вказана норма права залишилась чинною і після 1 січня 2016 року, було зроблено, зокрема, у рішенні КАС/ВС від 30 березня 2018 року, залишеному без змін постановою Великої Палати Верховного Суду від 6 листопада 2018 року, у зразковій справі №812/292/18; постановою КАС/ВС від 13 листопада 2018 року у справі №805/775/16-а; від 21 серпня 2018 року у справі №805/826/16-а; від 30 січня 2018 року у справі №812/505/17; від 21 серпня 2019 року у справі №360/137/19.

<sup>120</sup> Див. підпункт «у» пункту 83 частини 3 розділу II «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» від 14 січня 2020 року №440-IX, який набрав чинності 13 лютого 2020 року.

<sup>121</sup> Див. пункт 2,3 частини першої статті 7 Закону про ЄСВ (у редакції після 1 січня 2017 року).

таким, що триває й досі<sup>122</sup>. Таким чином, **і після 30 квітня 2018 року продовжив діяти «пільговий» пункт 9-4 розділу VIII Закону про ЄСВ**, офіційно скасований лише 13 лютого 2020 року.

Разом з цим, Раді відомі випадки нарахування недоїмки з ЄСВ, штрафних санкцій і пені суб'єктам, які перебували на обліку на територіях, де, згідно з розпорядженнями Кабінету Міністрів України («КМУ»), проводилася АТО (яка, як впливає з судової практики, зараз продовжується у формі операції Об'єднаних сил). Нарахування недоїмки часто бере початок у 2017 році, відколи мінімальний розмір ЄСВ необхідно сплачувати незалежно від факту отримання будь-якого доходу.

Отже, дія пункту 9-4 розділу VIII Закону про ЄСВ підтверджена практикою Верховного Суду (яка є обов'язковою для врахування суб'єктами владних повноважень<sup>123</sup>). Але відомості про платників податків, які у 2014-2020 роках перебували на обліку в податкових органах, розташованих на території проведення АТО, не корелюються із цією пільговою нормою. Через це Рада вбачає за необхідне **привести у відповідність дані ІКП таких платників податків**. Це дозволить зменшити навантаження на судову систему та поставити крапку визначенню сум недоїмки, які виникли у вказаному періоді і не мають строку давності.

### 3.4 Визначення, узгодження і коригування сум недоїмки

Закон про ЄСВ визначає недоїмку як своєчасно не нараховану та/або не сплачену суму єдиного внеску, що обчислюється податковим органом у визначених цим Законом випадках<sup>124</sup>.

Платник ЄСВ зобов'язаний протягом 10 календарних днів з дня надходження вимоги про сплату недоїмки сплатити її суму, а також штрафи разом з нарахованою пенею. У разі незгоди з розрахунком суми недоїмки платник ЄСВ може узгодити її з податковим органом шляхом оскарження вимоги в адміністративному або судовому порядку<sup>125</sup>.

Прикметно, що суми єдиного внеску, які були самостійно визначені платниками у відповідних звітах, проте своєчасно не погашені, не підлягають ані коригуванню<sup>126</sup>, ані подальшому адміністративному оскарженню<sup>127</sup>, тобто вважаються безспірними. Отже, в адміністративному порядку можуть бути оскаржені лише ті вимоги, які були сформовані контролюючим органом за результатом проведення перевірок або на підставі відповідних облікових даних про платника.

Разом з цим, варто зазначити, що затверджена форма вимоги про сплату

<sup>122</sup> Так, висновок про те, що пункт 9-4 розділу VIII Закону про ЄСВ залишився чинним і після 30 жовтня 2018 року, впливає, зокрема, з постанови Верховного Суду у складі колегії суддів КАС/ВС від 21 серпня 2019 року у справі №360/137/19.

<sup>123</sup> Відповідно до частини 5 статті 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» висновки щодо застосування норм права, викладені у постановках Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права.

<sup>124</sup> Див. пункт 6 частини першої статті 1 Закону про ЄСВ, пункт 3 розділу VI Інструкції №449.

<sup>125</sup> Див. абзац шостий, сьомий частини четвертої статті 25 Закону про ЄСВ.

<sup>126</sup> Див. детальніше Розділ 3.2 «Пільги з ЄСВ: проблеми виправлення звітності» цього Звіту.

<sup>127</sup> Див. абзац третій пункту 5 розділу VI Інструкції №449.

боргу (недоїмки) **не передбачає зазначення детального розрахунку такого боргу** із вказанням періодів, коли недоїмка виникла. І на практиці це ускладнює її оскарження, адже як контролюючому органу вищого рівня, так і платнику необхідно вжити додаткових заходів, щоб з'ясувати походження суми недоїмки.

Накопичений Радою досвід свідчить також про те, що адміністрування ЄСВ шляхом винесення вимог про сплату боргу (недоїмки), характеризується певною проблематикою, актуальною саме для ЄСВ. Зупинимось на ній детальніше.

### 3.4.1 Правова природа вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ

Контролюючі органи, як відомо, визначають грошові зобов'язання зі сплати податків, зборів та інших платежів, визначених ПК України, шляхом прийняття ППР. Такі зобов'язання перестають існувати у разі скасування (відкликання) відповідного ППР. Проте ситуація із ЄСВ, з точки зору Ради, не є так само якісно та чітко врегульованою Законом про ЄСВ.

А саме, у разі виявлення порушень в частині нарахування та сплати ЄСВ, сума боргу (недоїмки) виникає на підставі акту перевірки, звітів з ЄСВ чи облікових даних з інформаційної системи податкового органу<sup>129</sup>. Тобто контролюючий орган не приймає жодне рішення, яке було б за формою та сутністю аналогічне ППР. Своєю чергою, **вимога про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ не є, власне, підставою виникнення такої недоїмки (боргу), а радше є документом, який засвідчує, що, з точки зору контролюючого органу, існує заборгованість та служить своєрідним нагадуванням про необхідність її погашення**<sup>130</sup>.

Відтак, після успішного оскарження конкретної вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ в адміністративному чи судовому порядку, така вимога буде

відкликана. Але це не призведе до автоматичного коригування даних в ІКП<sup>131</sup>. На практиці це означає, що через певний час платнику ЄСВ може прийти нова вимога про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ, хоча і стосуватиметься вона тих же обставин, які вже раніше могли бути проаналізовані ДПС України або судом та вирішені на користь платника.

Отже, гарантовану нині можливість оскаржити лише розрахунок суми недоїмки з ЄСВ, на переконання Ради, **не можна вважати ефективним способом захисту порушеного права**. Адже визнання вимоги протиправною і її скасування не призводить до коригування самих висновків актів документальних перевірок чи облікових даних платника. Як результат — залишається підстава для того, щоб податковий орган сформував нову вимогу про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ, керуючись тим же актом податкової перевірки чи відомостями у базах даних.

Відтак, виникає логічне питання: то чи можна у випадку скасування (відкликання) вимоги про сплату боргу (недоїмки) зобов'язати податковий орган належним чином відкоригувати картку платника єдиного внеску, аби виключити звітти

<sup>129</sup> Див. абзац перший пункту 3 розділу VI Інструкції №449.

<sup>130</sup> Цю тезу підтверджує і те, що згідно з положеннями абзацу сьомого частини четвертої статті 25 Закону про ЄСВ платник ЄСВ вправі розпочати процедуру адміністративного чи судового оскарження вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ лише в разі незгоди із розрахунком суми недоїмки, тобто маючи зауваження щодо розміру, а не самої суті донарахувань.

<sup>131</sup> Див. детальніше Розділ 10 «Ведення інтегрованих карток платників податків» цього Звіту.



інформацію про наявність заборгованості? Теоретично — так, проте без внесення необхідних змін до Закону про ЄСВ відповідні коригування потрібно робити вручну і щоразу — на підставі окремого рішення керівника податкового органу чи його заступника<sup>132</sup>. Більше того, складність виправлення некоректних даних в ІКП за ініціативою платника податків Рада визнає як окрему системну проблему, що описана нижче у Розділі 10 «Ведення інтегрованих карток податків» цього Звіту.

Разом з цим, складністю у виконанні будь-яких рішень щодо коригування даних в ІКП платників ЄСВ може стати те, що таке коригування фактично призведе до списання суми недоїмки. А Законом про ЄСВ таке списання категорично

заборонено, за винятком випадків повної ліквідації юридичної особи або смерті фізичної особи, визнання її безвісно відсутньою, недієздатною, оголошення померлою та відсутності осіб, які відповідно до цього Закону несуть зобов'язання із сплати єдиного внеску<sup>133</sup>.

Отже, Закону про ЄСВ бракує норми, що забезпечувала б можливість оскарження не лише розрахунку вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ, а й самої вимоги як такої. Тоді скасування (відкликання) вимоги означатиме списання нарахованої контролюючим органом суми заборгованості, що дозволить уникнути випадків формування нової вимоги з тих же підстав у наступному періоді «існування» боргу.

### 3.4.2 Визначення сум недоїмки за результатами податкових перевірок

Часто підставою для визначення недоїмки з ЄСВ є висновки контролюючого органу про те, що певні суми не були включені до складу доходів суб'єкта господарювання, а відтак — не були обкладені ПДФО. Тобто в результаті висновків податківців в частині ПДФО зростає база нарахування ЄСВ. Як наслідок — поряд із відповідними ППР платник отримує і вимогу про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ та рішення про застосування штрафних санкцій.

У цьому контексті важливо звернути увагу на те, що протягом довгого часу строки розгляду скарг на рішення контролюючих органів, визначені у ПК України та Законі про ЄСВ, значно різнилися, становивши до

60 днів для ППР<sup>134</sup> і до 30 днів — для вимог про сплату недоїмки з єдиного внеску<sup>135</sup>.

Відтак, незважаючи на те, що підставами для нарахування податкових зобов'язань з ПДФО і ЄСВ часто ставали одні і ті ж обставини, встановлені в єдиному акті податкової перевірки, контролюючий орган повинен був спершу приймати рішення в частині ЄСВ, а потім — щодо самого ППР, яким донараховувався ПДФО. Проте через більш стислі строки скарги щодо ЄСВ здебільшого не здобували належного обговорення, а «автоматично» залишалися в силі, бо відповідні висновки акту перевірки в частині ПДФО на момент прийняття рішення щодо ЄСВ

<sup>132</sup> Такий механізм, на думку Ради, передбачений пунктом 5 розділу I Порядку ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 7 квітня 2016 року №422 («Порядок №422»).

<sup>133</sup> Див. частину сьому статті 25 Закону про ЄСВ.

<sup>134</sup> Див. пункт 56.9 статті 56 ПК України.

<sup>135</sup> Див. абзац сьомий частини четвертої статті 25 Закону про ЄСВ (у редакції до 27 лютого 2020 року).

залишалися актуальними. Разом з цим, інший департамент, який здійснював розгляд скарг на ППР щодо ПДФО, міг його скасувати, визнавши висновки акту перевірки в частині збільшення зобов'язань

з ПДФО необґрунтованими, однак це уже не мало впливу на вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ, залишені контролюючим органом в силі лише декілька тижнів тому.

## Кейс № 17. Суперечливі наслідки адміністративного оскарження щодо ПДФО і ЄСВ

За результатами податкової перевірки у жовтні 2018 року ГУ ДФС у Київській області прийшло до висновку про завищення ФОП («Скаржник») витрат на придбання послуг з перевезення вантажів. Це, своєю чергою, призвело до заниження його зобов'язань зі сплати як ПДФО, так і єдиного внеску, а тому невдовзі Скаржник отримав відповідне ППР (щодо ПДФО), вимогу про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ і рішення про застосування штрафних санкцій.

Усі ці рішення Скаржник оскаржив в адміністративному порядку. Однак оскільки строки розгляду скарг на ППР та на вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ на момент здійснення адміністративного провадження були різними, ДПС України:

- 1) у лютому 2019 року залишила в силі вимогу про сплату боргу (недоїмки) з єдиного внеску на суму 43 381,88 грн. і рішення про застосування штрафних санкцій у розмірі 9 183,39 грн., не задовольнивши скаргу Скаржника в цій частині;
- 2) у березні 2019 року скасувала ППР щодо ПДФО, задовольнивши скаргу в цій частині і визнавши необґрунтованими висновки ГУ ДФС у Київській області про завищення Скаржником витрат на придбання послуг з перевезення вантажів та відповідне збільшення оподаткованого доходу платника на суму таких витрат.

Восени 2019 року, виявивши у своєму електронному кабінеті облік заборгованості зі сплати ЄСВ у розмірі 53 247,98 грн., Скаржник звернувся до Ради за допомогою.

Взявши скаргу в роботу, Рада попросила контролюючі органи перевірити коректність інформації, яка відображається в електронному кабінеті Скаржника, та за необхідності — відкоригувати його ІКП. Невдовзі ГУ ДПС у Київській області пояснило: недоїмка обліковується внаслідок несплати нарахованого в автоматичному режимі у лютому 2018 року ЄСВ за 2017 рік у сумі 8 448,00 грн., а також на підставі рішень, прийнятих за наслідками податкової перевірки Скаржника, проведеної у жовтні 2018 року. Більше того, наголошено, що після відмови ДПС України у задоволенні скарги в лютому 2019 року, Скаржник не звернувся до адміністративного суду за захистом своїх прав.

Разом з цим, вважаючи, що результат розгляду скарги Скаржника в частині ПДФО напяму впливає на встановлення факту наявності/відсутності бази для нарахування ЄСВ<sup>136</sup>, у лютому 2020 року Рада рекомендувала ДПС України і ГУ ДПС у Київській області видалити запис про існування недоїмки, що виник на підставі акту податкової перевірки, складеного у жовтні 2018 року<sup>137</sup>.

<sup>136</sup> Адже відповідно до пункту 2 частини першої статті 7 Закону про ЄСВ для фізичних осіб-підприємців, які перебувають на загальній системі оподаткування, база для нарахування ЄСВ і ПДФО співпадає.

<sup>137</sup> Можливість здійснити таке виправлення Рада обґрунтувала посиланням на абзац п'ятий пункту 5 розділу I Порядку №422.



Отримавши цю рекомендацію, контролюючі органи спершу відмовилися вносити коригування в ІКП Скаржника. Така відповідь була вмотивована тим, що рішення ДПС України, прийняті у лютому 2019 року щодо залишення в силі вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ і рішення про застосування штрафних санкцій, є остаточними, а за Скаржником досі зберігається право оскаржити їх у суді.

Також у березні 2020 року Скаржник отримав нову вимогу про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ, сформовану на підставі даних інформаційної системи податкового органу.

Результати адміністративного оскарження нової вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ були успішними: це рішення скасувала ДПС України, а на його виконання ГУ ДПС у Київській області виключило нараховані суми боргу з ІКП Скаржника. Отримавши підтвердження про відсутність заборгованості по єдиному внеску, у травні 2020 року провадження за скаргою було закрито.

Рада сподівається, що описана у цьому підрозділі ситуація буде вирішена за допомогою «свіжих» змін до законодавства, які уже встигли назвати початком податкової реформи. Так, — оскільки у більшості випадків база нарахування ЄСВ співпадає з базою нарахування ПДФО, — з 1 січня 2021 року запроваджується єдиний уніфікований документ шляхом об'єднання окремих форм податкової звітності, що на сьогодні подаються суб'єктами господарювання у різні строки (звіт з ЄСВ подається щомісячно, а форма №1ДФ — щоквартально)<sup>138</sup>.

Більше того, строки розгляду скарг платників ЄСВ нещодавно також були узгоджені зі строками розгляду скарг на ППР і тепер становлять 60 днів<sup>139</sup>.

Занепокоєння, однак, викликає те, що Порядок розгляду контролюючими органами скарг на вимоги про сплату недоїмки зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та на рішення про нарахування пені та накладення штрафу, затверджений наказом Міністерства

фінансів України від 09 грудня 2015 року №1124 («Порядок №1124»), за яким нині здійснюється процедура розгляду скарг на вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ, на думку Ради, не є досконалим. Значно кращим прикладом є Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 року №916 («Порядок №916»).

Зокрема, Порядок №916 чітко та детально врегулює питання проведення відкритого розгляду матеріалів скарг або закритого їх розгляду в присутності платника податків, тоді як Порядок №1124 містить лише декларативну норму про право представника скаржника бути присутнім при розгляді скарги. Також Порядок №916 передбачає залучення Ради та обов'язок реагування на надані нею пропозиції, а Порядок №1124 такого напрямку не передбачає.

Тобто, на переконання Ради, Порядок №916 передбачає **більш повноцінну та ґрунтовну (з елементами квазісудової)**

<sup>138</sup> Див. посилання: [https://mof.gov.ua/uk/news/verkhovna\\_rada\\_zaprovadila\\_z\\_1\\_sichnia\\_2021\\_roku\\_jedynu\\_zvitnist\\_z\\_iesv\\_ta\\_pdfo-1810](https://mof.gov.ua/uk/news/verkhovna_rada_zaprovadila_z_1_sichnia_2021_roku_jedynu_zvitnist_z_iesv_ta_pdfo-1810).

<sup>139</sup> Див. абзац дев'ятий частини четвертої статті 25 Закону про ЄСВ (у редакції після 27 лютого 2020 року), що набрав чинності з 1 липня 2020 року.

**процедуру розгляду скарг платників податків**, тоді як Порядок №1124 встановлює більш спрощену процедуру для платників єдиного внеску.

Разом з цим, Рада вважає, що ідея запровадження єдиної звітності з ЄСВ і ПДФО та уніфікації строків розгляду скарг

для цих зобов'язань має бути нерозривно пов'язана із тим, щоб процедура розгляду скарг відносно ЄСВ і ПДФО також була спільною. Відтак, не вбачається за доцільне і надалі застосовувати Порядок №1124 для розгляду скарг щодо вимог про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ.

### 3.4.3 Визначення сум недоїмки на підставі облікових даних

Згідно з Інструкцією №449 вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ, складені на підставі облікових даних платників ЄСВ, повинні надсилатися (вручатися) юридичним особам протягом 10-ти, а фізичним особам — протягом 15-ти робочих днів, які настають за календарним місяцем, у якому виникла, зроста або частково зменшилась сума недоїмки<sup>140</sup>.

Разом з цим, непоодинокими є випадки, коли податкові органи виносять вимоги про сплату недоїмки з ЄСВ так званим «сплячим ФОПам» (тобто тим, хто не здійснює активної господарської діяльності, проте реєстрація у ЄДР щодо яких зберігається) після спливу року-півтора з моменту виникнення «першої» недоїмки. Тобто попри те, що недоїмка із ЄСВ для таких осіб з'явилась вперше у лютому 2018 року (якщо вони були на загальній системі оподаткування) і становила тоді 8 448 грн.<sup>141</sup>, а потім зростала щоквартально на 2 457,18 грн. протягом усього 2018 року, дізнатися про існування свого боргу вони могли лише у 2019 році, коли настала чергова дата сплати зобов'язань з єдиного внеску і сума боргу наближалась, а то й перевищувала 20 тис. грн.

А все тому, що встановлений Інструкцією №449 10- і 15-денний строк для винесення вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ по суті «прив'язується» до чергової дати, коли повинен був бути здійснений платіж на користь фонду соціального страхування. При цьому не важливо, чи це перший платіж, який пропустив платник ЄСВ, чи ні. Так само, як і не грає ролі, чи повідомлявся платник ЄСВ раніше про те, що за ним обліковується яка-небудь заборгованість.

Такі необмежені повноваження контролюючого органу, з точки зору Ради, надають йому **практичну можливість виносити вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ не тоді, коли заборгованість становить ще відносно незначні суми, а тоді, коли вона доходить до п'ятизначних цифр**. І це при тому, що строк давності до ЄСВ не застосовується (а тому сплатити суму боргу таки доведеться), а кожен прострочений платіж — це ще й штраф за несвоєчасну сплату<sup>142</sup> та пеня за кожен день прострочення у розмірі 0,1%<sup>143</sup>.

Позиція Ради із цього питання полягає у тому, що в Законі про ЄСВ важливо

<sup>140</sup> Див. пункт 3 розділу VI Інструкції №449.

<sup>141</sup> Починаючи з 1 січня 2017 року фізичні особи-підприємці на загальній системі оподаткування, які не отримали дохід (прибуток) у звітному році або окремому місяці року, зобов'язані сплачувати ЄСВ за себе не менше мінімального страхового внеску за місяць: у 2017 році не менше 704 грн. за місяць, у 2018 — не менше 819,06 грн. за місяць. Граничний термін перерахування ЄСВ за 2017 рік — 9 лютого 2018 року та від цього року внесок сплачується щокварталу по строку 19 квітня 2018 року, 19 липня 2018 року, 19 жовтня 2018 року, 19 січня 2019 року та за поданим звітом за 2018 рік (по строку 9 лютого 2019 року) — в день подання такого звіту (див. посилання: <http://ck.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/351983.html>).

<sup>142</sup> Див. частину одинадцяту статті 25 Закону про ЄСВ.

<sup>143</sup> Див. частину десяту статті 25 Закону про ЄСВ.

передбачити наслідки затягування податковою винесення вимог про сплату боргу (недоїмки) та рішень про застосування штрафних санкцій і нарахування пені за несплату (неперерахування) або несвоєчасну сплату (несвоєчасне перерахування) єдиного внеску. Зокрема, необхідно встановити певний граничний строк для винесення вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ,

з пропущенням якого відповідна вимога має вважатися незаконною та такою, що підлягає скасуванню повністю або частково. Наприклад, доцільно було б **обмежити максимальну суму недоїмки**, яку має намір стягнути податковий орган, якщо відповідна вимога вноситься вперше після спливу більш, ніж певної кількості календарних місяців, протягом яких за платником послідовно обліковується недоїмка.

## Рекомендації Ради:

**18. Державній податковій службі України спільно з Міністерством фінансів України** розробити зміни до Закону про ЄСВ (а також Інструкції №449 і Порядку №435 у відповідній частині), направлені на:

- 18.1.** Забезпечення практичної можливості списання суми недоїмки з єдиного внеску, а також нарахованих на неї штрафних санкцій і пені, фізичним особам-підприємцям, які станом на дату набрання чинності Законом №592 включили відомості про себе до ЄДР та внесли запис про припинення діяльності (тобто вчинили окремі дії, встановлені пунктом 9-15 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону про ЄСВ, однак станом на дату набрання чинності Законом №592 мають неузгоджені суми недоїмки з ЄСВ, яка виникла у період з 1 січня 2017 року по дату реєстрації припинення діяльності);
- 18.2.** Скасування правових підстав для нарахування податковим органом сум єдиного внеску за червень-серпень 2020 року особам, які скористалися механізмом, встановленим пунктом 9-15 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону про ЄСВ, та отримали позитивне рішення про повне чи часткове списання нарахованих після 1 січня 2017 року сум недоїмки, а також штрафів і пені;
- 18.3.** Встановлення юридичних наслідків затягування контролюючим органом часу винесення вимог про сплату боргу (недоїмки) та рішень про застосування штрафних санкцій і нарахування пені за несплату (неперерахування) або несвоєчасну сплату (несвоєчасне перерахування) єдиного внеску.

**19. Міністерству фінансів України:**

**19.1.** Внести зміни до Порядку №435 в частині:

**19.1.1.** запровадження механізму для самостійного виправлення платниками єдиного внеску помилок щодо розміру грошових показників, задекларованих у звіті про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску;

**19.1.2.** передбачення можливості та встановлення порядку відкликання звіту з ЄСВ, поданого особою, яка має пільгу з його сплати;

**19.2.** Внести зміни до Інструкції №449 щодо:

**19.1.1.** встановлення обов'язку додавати детальний розрахунок суми недоїмки з єдиного внеску до складеної податковим органом вимоги, що надсилається (вручається) юридичним і фізичним особам;

**19.3.** Привести порядок розгляду контролюючими органами скарг на вимоги про сплату недоїмки зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і на рішення про нарахування пені та накладення штрафу у відповідність до вимог Закону про ЄСВ і узгодити його із Порядком №916;

**20. Державній податковій службі України:**

**20.1.** Здійснити масштабне інформування про норми Закону №592 суб'єктів господарювання, які були створені і зареєстровані до 1 липня 2004 року, проте відомості про яких не були внесені до ЄДР;

**20.2.** Здійснити коригування сум недоїмки з ЄСВ, нарахованої з 14 квітня 2014 року по 13 лютого 2020 року платникам податків, які перебувають на обліку в податкових органах, що розташовані на території проведення АТО/ООС;

**20.3.** Забезпечити єдність процедури розгляду скарг суб'єктів господарювання на податкові повідомлення-рішення щодо ПДФО і пов'язані із ними вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ шляхом одночасного здійснення розгляду матеріалів таких скарг і узгодження висновків за результатами адміністративного оскарження у цій частині.

## 4 СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ

В Україні діє особливий механізм справляння податків і зборів, який полягає у заміщенні єдиним податком окремих самостійних податків і зборів з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Називається цей механізм «спрощеною системою оподаткування». Наразі платники єдиного податку звільнюються (з певними обмеженнями)<sup>144</sup> від обов'язку нарахування, сплати та подання звітності з таких податків і зборів: ПнПП, ПДФО, ПДВ<sup>145</sup>, земельного податку та рентної плати за спеціальне використання води, а також ВЗ<sup>146</sup>.

Юридична особа чи ФОП може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає встановленим ПК України вимогам та реєструється платником єдиного податку.

Основними вимогами для перебування на спрощеній системі оподаткування є **вид діяльності, обсяг річного доходу і дозволена кількість працівників**. За цими критеріями усіх суб'єктів

господарювання поділяють на чотири групи<sup>147</sup>. Недотримання якогось із критеріїв є підставою для того, щоб платник єдиного податку самостійно перейшов на загальну систему оподаткування і сплачував усі податки і збори, встановлені ПК України, без жодних преференцій. А недотримання цього обов'язку буде підставою для того, щоб контролюючий орган самостійно анулював відповідну реєстрацію платником єдиного податку з дати, коли останній перестав відповідати встановленим вимогам.

Саме тому у податкових органів є функціонал, який дозволяє віддалено і постійно контролювати дотримання спрощенцями встановлених критеріїв, а зокрема: для видів діяльності — ЄДР і Реєстр платників єдиного податку; для кількості співробітників — повідомлення про прийняття працівника на роботу та звітність з єдиного внеску; для рівня доходів — реєстратори розрахункових операцій («РРО»)<sup>148</sup>.

<sup>144</sup> Див. пункт 297.1 статті 297 ПК України.

<sup>145</sup> За винятком платників єдиного податку третьої групи, які сплачують єдиний податок за ставкою 3%.

<sup>146</sup> Див. підпункт 1.7 пункту 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділ XX, підпункт 165.1.36 пункту 165.1 статті 165 ПК України.

<sup>147</sup> *Перша група* — ФОП, які не мають найманих працівників і здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню, і обсяг доходу яких протягом року не перевищує 1 млн. грн. Вони щомісяця сплачують фіксовану ставку єдиного податку у розмірі до 10% від прожиткового мінімуму для працездатних осіб, що у 2020 році становить 210,20 грн./міс.;

*Друга група* — ФОП, які мають одночасно не більше 10 працівників, здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, і обсяг доходу яких не перевищує 5 млн. грн. Такі платники мають щомісяця сплачувати фіксовану ставку у розмірі до 20% розміру мінімальної заробітної плати, що у 2020 році становить 944,60 грн./міс.;

*Третя група* — ФОП і юридичні особи, обсяг доходу яких не перевищує 7 млн. грн., причому щодо кількості працівників чи видів діяльності особливих обмежень не встановлено. Обов'язок зі сплати єдиного податку для таких осіб встановлюється у відсотках до доходу: 3% у разі, якщо єдинник є також платником ПДВ, і 5% якщо він не сплачує ПДВ;

*Четверта група* — сільськогосподарські товаровиробники: юридичні особи, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва дорівнює або перевищує 75%, а також ФОП, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства і відповідають вимогам, які містяться в абзаці «б» підпункту 4 пункту 291.4 статті 291 ПК України. Для них розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель і їх розташування.

<sup>148</sup> Наразі застосування РРО є добровільним у більшості випадків, однак з 1 січня 2021 року стане обов'язковим для всіх платників єдиного податку другої-четвертої груп.

Разом з цим, за роки діяльності Рада неодноразово мала справу із особливостями застосування і перебування платників на спрощеній системі оподаткування. Так, що стосується статистики Ради, то з 7379 скарг отриманих Радою станом на 1 липня 2020 року, питання спрощеної системи оподаткування порушувалися у 69 скаргах (1,6% від загальної кількості скарг на податкову тематику). За спостереженнями Ради, здебільшого такі скарги стосувались ФОП на першій-третій групі єдиного податку.

Тож надалі Рада зупиниться на окремих питаннях адміністрування єдиного податку, які мають ознаки системних проблем і вирішення яких неможливе без певного удосконалення чинного законодавства.

Розділ почнеться з критичного аналізу практики застосування максимальної ставки єдиного податку для платників першої і другої груп, коли місце

провадження господарської діяльності і їхня податкова адреса не збігаються (Розділ 4.1). Далі ми проаналізуємо проблематику практичного застосування правила про те, що перехід на сплату єдиного податку можна здійснити лише один раз протягом календарного року (Розділ 4.2). Далі в цьому розділі розглядаються юридичні наслідки, які можуть настати у разі незазначення актуальних кодів Класифікації видів економічної діяльності («КВЕД») у реєстрі платників єдиного податку (Розділ 4.3). І, насамкінець, ми зосередимось на випадках, коли платники єдиного податку порушують правила роботи на спрощеній системі оподаткування, після чого самостійно не переходять на загальну систему оподаткування (Розділ 4.4).

Розділ закінчується переліком рекомендацій, покликаних вирішити окремі з описаних в ньому проблем.

## 4.1 Застосування максимальної ставки єдиного податку

Фіксовані ставки єдиного податку для платників першої і другої груп встановлюються органами місцевого самоврядування<sup>149</sup>, однак податковий орган може застосовувати до них максимально допустимі ставки (10% від прожиткового мінімуму або 20% розміру мінімальної заробітної плати відповідно) у разі:

- i. здійснення кількох видів господарської діяльності<sup>150</sup>;
- ii. здійснення господарської діяльності на територіях більш як однієї сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад<sup>151</sup>.

ПК України<sup>152</sup> передбачає, що господарська діяльність — це **діяльність особи, що пов'язана з виробництвом**

**(виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг**, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

Згідно з висновками податківців, якщо місце провадження господарської діяльності платників єдиного податку і їх податкова адреса (яка, зазвичай, є адресою місця проживання) не збігаються, — то слід застосовувати максимальну ставку єдиного податку за здійснення господарської діяльності на територіях більш як однієї адміністративно-територіальної одиниці.

<sup>149</sup> Див. пункт 293.2 статті 293 ПК України.

<sup>150</sup> Див. пункт 293.6 статті 293 ПК України.

<sup>151</sup> Див. пункт 293.7 статті 293 ПК України.

<sup>152</sup> Див. підпункт 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 ПК України.



Обґрунтовують свою позицію податківці тим, що ФОП за своєю податковою адресою подає до податкового органу заяви, звітність, отримує довідки, сплачує податки, тобто податкова адреса безпосередньо пов'язана з діяльністю підприємця.

## Кейс № 18. Застосування максимальної ставки єдиного податку за замовчуванням

У грудні 2018 року Рада отримала скаргу від ФОПів, які мали статус платників єдиного податку другої групи (**«Скаржники»**), на неправомірне застосування до них максимального розміру ставки єдиного податку Новоукраїнським управлінням ГУ ДФС у Кіровоградській області.

Так, Скаржники здійснюють свою господарську діяльність у місті Новомиргород Кіровоградської області, тобто здійснюють господарську діяльність на території Новомиргородської міської ради Кіровоградської області.

Водночас, податкова адреса Скаржників адміністративно знаходиться на території Капітанівської селищної ради Новомиргородського району Кіровоградської області.

Рішеннями як Новомиргородської міської ради Кіровоградської області, так і Капітанівської селищної ради Новомиргородського району Кіровоградської області, що опубліковані на офіційному вебсайті ГУ ДФС у Кіровоградській області, були встановлені однакові ставки для платників єдиного податку 2-ої групи — у розмірі 10% від мінімальної заробітної плати у місяць.

19 лютого 2019 року Скаржники звернулись до Новоукраїнського управління ГУ ДФС у Кіровоградській області із заявою про застосування спрощеної системи оподаткування з метою застосування до них ставки єдиного податку на рівні 10%, адже фактично Скаржники мають єдине місце провадження господарської діяльності (м. Новомиргород), а за податковою адресою (с. Прищепівка, яке підпорядковане Капітанівській селищній раді) лише зареєстровані і фактично проживають.

У березні 2019 року Скаржники отримали відповідь від Новоукраїнського управління ГУ ДФС у Кіровоградській області щодо розгляду заяви про застосування спрощеної системи оподаткування. Згідно з висновками вищезазначеного рішення, оскільки місце провадження Скаржниками господарської діяльності і їх податкова адреса не збігаються, — тому, на думку контролюючого органу, Скаржники здійснюють господарську діяльність на територіях більш як однієї адміністративно-територіальної одиниці. Отже, застосування до них максимальної ставки єдиного податку виправдане і перегляду не підлягає.

Враховуючи, що єдиним способом захисту прав було звернення до суду, а Скаржники не зважились це зробити, їм довелось продовжувати сплачувати максимальні ставки єдиного податку.

Тут слід відзначити, що під час численних обговорень між Радою та ДПС України, остання повідомляла про існування непоодиноких фактів зловживань з боку платників єдиного податку, які, — проживаючи у місцевості, яка встановлює нижчі ставки єдиного податку, — здійснюють господарську діяльність у межах адміністративно-територіальних одиниць, у яких встановлені вищі ставки єдиного податку.

При цьому, ставлячись з розумінням до таких нарікань з боку ДПС України, Рада, зі свого боку, все ж вимушена звернути увагу на те, що запропоноване податківцями тлумачення положень ПК України не підтверджується актуальною судовою практикою<sup>153</sup>.

Тому, на думку Ради, необхідно або дотримуватись усталеної судової практики, або вносити зміни до відповідних положень ПК України щодо застосування максимальної ставки єдиного податку.

## 4.2 Правило «один раз на календарний рік»

Оскільки спрощену систему оподаткування цілком заслужено можна вважати певним привілеєм, що є доступним підприємцям за умови виконання низки умов, чинне законодавство не дозволяє безсистемно «стрибати» між загальною та спрощеною системою: перехід на сплату єдиного податку можна здійснити лише один раз протягом календарного року<sup>154</sup>.

Для обрання або переходу на спрощену систему оподаткування суб'єкт господарювання подає до контролюючого органу заяву. Так, підприємці, які є платниками інших податків і зборів, подають таку заяву не пізніше, ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу<sup>155</sup>. А суб'єкти господарювання, які тільки-но здійснили державну реєстрацію, можуть подати заяву про обрання спрощеної системи оподаткування або у складі додатку до заяви про державну реєстрацію, або подати її контролюючому органу до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація (для платників першої і другої

групи)<sup>156</sup>, чи протягом 10-ти днів з дня державної реєстрації (для платників третьої групи)<sup>157</sup>.

Разом з цим, чинне податкове законодавство не дає чіткої відповіді на питання, чи застосовується правило «один раз на календарний рік» до випадків, коли протягом одного календарного року ФОП приймає рішення про припинення діяльності, а через деякий час знову реєструється в ЄДР як ФОП. І, дійсно, законодавство не містить обмежень щодо того, скільки разів підприємець може знятися з держреєстрації, а потім зареєструватися повторно; не встановлено й будь-яких імперативних строків, які необхідно витримати особі між вчиненням таких реєстраційних дій.

Важливо зазначити, що це питання не нове, однак особливо гостро воно постало через запровадження на території України карантинних обмежень у березні 2020 року. На практиці карантинні заходи великою мірою призвели до вимушеного

<sup>153</sup> Наприклад, рішення судів першої та апеляційної інстанції у справі №2040/6602/18 прийнято на користь платника податків, а Верховний Суд відмовив податківцям у відкритті касаційного провадження.

<sup>154</sup> Див. абзац перший підпункту 298.1.4 пункту 298.1 статті 298 ПК України.

<sup>155</sup> Див. абзац перший підпункту 298.1.4 пункту 298.1 статті 298 ПК України.

<sup>156</sup> У такому випадку суб'єкти господарювання вважатимуться платниками єдиного податку з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбулася державна реєстрація (див. абзац перший підпункту 298.1.2 пункту 298.1 статті 298 ПК України)

<sup>157</sup> У такому випадку суб'єкти господарювання вважатимуться платниками єдиного податку з дня їх державної реєстрації (див. абзац другий підпункту 298.1.2 пункту 298.1 статті 298 ПК України).

тимчасового припинення можливості надання підприємцями-єдинниками першої та другої груп великої кількості побутових послуг населенню<sup>158</sup>. При цьому зберігся їх обов'язок сплачувати єдиний податок у фіксованому розмірі за всі місяці простою, а також ЄСВ незалежно від факту отримання доходу (прибутку).

Тож підприємці, які з об'єктивних причин не могли здійснювати господарську діяльність у період дії карантину, розуміючи необхідність приймати якесь рішення «тут і зараз», а не чекати від законодавця чергового пакету змін, у непоодиноких випадках вирішували припинити свою підприємницьку діяльність. Це, звичайно ж, можна назвати вкрай радикальним заходом, однак інші наявні в законодавстві альтернативи складно вважати більш практичними. Так, наприклад, змінити групу єдиного податку на третю і розраховувати розмір податку в залежності від отриманого доходу можна лише не пізніше, ніж за 15 календарних днів до початку наступного кварталу<sup>159</sup> (тобто це треба було зробити до 16 березня 2020 року, а наступного разу така опція була доступна лише через три місяці — починаючи з липня 2020 року); а застосування права на звільнення від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на час щорічної відпустки<sup>160</sup> не вирішує проблеми, коли діяльність буде вимушено зупинена на більш тривалий період.

Намагаючись прийняти певне збалансоване рішення для врегулювання цієї ситуації, у квітні 2020 року до податкового законодавства були внесені зміни, які надали право органам місцевого самоврядування у 2020 році зменшити ставки єдиного податку для платників

першої і другої груп за спрощеною процедурою<sup>161</sup>. Податківці також роз'яснили<sup>162</sup>, що у разі зміни розміру фіксованої ставки єдиного податку на підставі рішення сільської, селищної чи міської ради підприємцям не потрібно подавати ніяких додаткових заяв для того, щоб можна було їх застосовувати.

Зазначене, однак, не вирішує, як бути зі спрощеною системою оподаткування після повторної державної реєстрації ФОПом протягом календарного року. Тобто якщо карантин призвів до того, що ФОП припинив свою діяльність, скажімо, у квітні 2020 року і вирішив знову зареєструватися у, наприклад, серпні 2020 року.

З точки зору ДПС України<sup>163</sup>, недотримання вимог підпункту 298.1.4 пункту 298.1 статті 298 ПК України, — згідно з якими перехід на спрощену систему оподаткування можна здійснити лише один раз протягом календарного року, — є підставою для прийняття контролюючим органом рішення про відмову у реєстрації суб'єкта господарювання як платника єдиного податку. Тобто у разі якщо ФОП, яка на початок поточного року перебувала на спрощеній системі оподаткування та щодо якої державним реєстратором прийнято рішення про припинення підприємницької діяльності, поновила реєстрацію протягом поточного року, то вона вважається платником інших податків і зборів. При цьому, перейти на спрощену систему оподаткування можна буде тільки з 1 січня наступного року за умови відповідності вимогам, встановленим статтею 291 ПК України<sup>164</sup>.

Зазначена вище позиція, однак, на думку Ради, не може повною мірою

<sup>158</sup> Див. пункт 291.7 статті 291 ПК України.

<sup>159</sup> Див. підпункт 298.1.5 пункту 298.1 статті 298 ПК України.

<sup>160</sup> Див. пункт 295.5 статті 295 ПК України.

<sup>161</sup> Див. пункти 52-6 і 52-7 підрозділу 10 розділу XX ПК України.

<sup>162</sup> Див. відповідне роз'яснення в ЗІР (категорія 107.01.04).

<sup>163</sup> Див. відповідне роз'яснення в ЗІР (категорія 107.05), а також публікацію у виданні ДПС України «Вісник. Офіційно про податки» (див. посилання: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7482>).

<sup>164</sup> Мається на увазі відсилання до процедури, встановленої в абзаці четвертому підпункту 298.1.4 пункту 298.1 статті 298 ПК України.

застосовуватись до ситуацій із повторною протягом року державною реєстрацією ФОП, адже нею урегульований порядок *переходу* на спрощену систему оподаткування, а не її *обрання*. Більше того, оскільки реєстрація платником єдиного податку є безстроковою, — то платникам не потрібно подавати ніяких додаткових заяв, аби станом на початок календарного року мати триваючу реєстрацію. Тому подання ФОПом відповідної заяви після повторної державної реєстрації формально може розглядатися як перехід на спрощену систему, що мав місце якраз-таки один раз протягом календарного року.

Станом на 1 серпня 2020 року, Верховний Суд не дав власної оцінки цій ситуації. Разом з цим, нещодавні рішення адміністративних судів нижчих інстанцій були ухвалені на користь платників єдиного податку<sup>165</sup>.

Зокрема, суди вказували на те, що у чинному правовому регулюванні відсутні застереження щодо неможливості застосування новоствореним суб'єктом господарювання (у тому числі ФОПом) спрощеної системи оподаткування в разі, якщо ним протягом поточного року самостійно прийнято рішення про припинення діяльності. Аналізуючи відповідні норми ПК України, суди дійшли висновку, що умови для переходу на спрощену систему оподаткування, встановлені у підпункті 298.1.4 пункту 298.1 статті 298 ПК України, стосуються

тих суб'єктів господарювання, які вже є платниками інших податків і зборів. При цьому, норми підпункту 298.1.2 пункту 298.1 статті 298 ПК України, які урегульовують набуття статусу платника єдиного податку особами, державна реєстрація яких нещодавно відбулась, не містять жодних обмежень по відношенню до ФОПів, повторно зареєстрованих протягом поточного року.

Це, з точки зору Ради, свідчить про **нечітке, суперечливе нормативне регулювання**, що порушує правову визначеність і, фактично, призводить до необхідності застосування принципу найбільш сприятливого тлумачення податкового законодавства на користь платників податків.

Виходячи із викладеного вище, ПК України потребує конкретизації положень, які б встановлювали порядок обрання ФОПами спрощеної системи оподаткування після здійснення їх повторної державної реєстрації протягом календарного року. Також доцільно було б уточнити, чи вважається повторним переходом на спрощену систему оподаткування, коли, маючи станом на початок року триваючу реєстрацію платником єдиного податку, суб'єкт господарювання добровільно перейшов на загальну систему, а після спливу деякого часу прийняв рішення знову стати платником єдиного податку<sup>166</sup>.

<sup>165</sup> Зокрема, йдеться про постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 6 лютого 2020 року у справі №1.380.2019.004792 і рішення Київського окружного адміністративного суду від 23 грудня 2019 року у справі №320/2713/19, які вступили в законну силу.

<sup>166</sup> Згідно з позицією податкових органів ФОП, який на початок року був платником єдиного податку та перейшов на сплату інших податків і зборів (загальну систему оподаткування), не може повернутись у поточному році на спрощену систему оподаткування, оскільки така особа вже скористалась своїм правом на застосування спрощеної системи оподаткування у поточному році (*див.* посилання: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100006436-skilli-raziv-protyagom-kalendarnogo-roku-mozhna-zminiti-sistemu-opodatkuvannya>).

## 4.3 Єдиний податок і коди КВЕД

Як відомо, свобода підприємницької діяльності є однією із основних засад цивільного законодавства<sup>167</sup> і належить до загальних принципів господарювання<sup>168</sup>. Це означає, серед іншого, що підприємці мають право без обмежень самостійно здійснювати будь-яку підприємницьку діяльність, якщо тільки вона не заборонена законом<sup>169</sup>. І до принципів такої діяльності, відповідно, належать вільний вибір видів підприємницької діяльності, самостійне формування підприємцем програми діяльності, самостійне здійснення ним зовнішньоекономічної діяльності тощо<sup>170</sup>. З точки зору обрання системи оподаткування, — то за умови дотримання встановлених вимог ці принципи реалізуються, серед іншого, шляхом самостійного обрання підприємцем тієї групи платника єдиного податку, яка йому найбільш комфортна. При цьому податковий орган не наділений компетенцією на власний розсуд змінити обрану платником групу. Єдине, що може зробити контролюючий орган, — це встановити факт порушення та перевести платника на загальну систему оподаткування, фактично анулювавши таким чином раніше подану ним заяву про застосування спрощеної системи.

Для цілей забезпечення статистичного обліку підприємств і організацій за видами економічної діяльності, проведення державних статистичних спостережень економічної діяльності й аналізу статистичної інформації на макrorівні в Україні введено КВЕД. Тобто КВЕД — це в

першу чергу статистичний інструмент для впорядкування економічної інформації. Водночас, КВЕД є механізмом спільної мови, що використовується в багатьох інших сферах (у тому числі в податковому регулюванні), не завжди будучи, однак, повною мірою адаптованим до відповідних завдань. Саме тому КВЕД був запроваджений із тією ідеєю, щоб він не спричинював жодних правових наслідків<sup>171</sup>.

Разом з цим, ігнорування КВЕДів у деяких випадках може призвести до суттєвих негативних юридичних наслідків, у тому числі і в контексті «безпечного» перебування на спрощеній системі оподаткування. А все тому, що на єдинників поширюється низка обмежень по видах діяльності, які вони можуть здійснювати, перебуваючи на спрощеній системі оподаткування, а їх недотримання може бути підставою для застосування збільшеної ставки єдиного податку і навіть зміни системи оподаткування.

Податківці пояснюють<sup>172</sup> про існування двох різних видів податкової (фінансової) відповідальності у разі, якщо ФОП отримує дохід від діяльності, що не відноситься до визначених ним кодів КВЕД.

### 1) Якщо зміни не внесено до ЄДР

Якщо підприємець отримав дохід від здійснення діяльності, не зазначеної у ЄДР як підприємницька діяльність, то такий дохід вважається отриманим не як підприємцем, а як фізичною особою.

<sup>167</sup> Див. пункт 4 частини першої статті 3 Цивільного кодексу України («ЦК України»).

<sup>168</sup> Див. абзац третій частини першої статті 6 Господарського кодексу України («ГК України»).

<sup>169</sup> Див. частину першу статті 43 ГК України.

<sup>170</sup> Див. статтю 44 ГК України.

<sup>171</sup> Див. абзац восьмий пункту 1 Національного класифікатора України КВЕД ДК 009:2010, прийнятого наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики №457 від 11 жовтня 2010 року.

<sup>172</sup> Див. посилання: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100004792-pidpriyemnitska-diyalnist-6>.

У такому випадку платник податку зобов'язаний включити суму таких доходів до загального річного оподаткованого доходу та подати податкову декларацію за наслідками звітного податкового року, а також сплатити податок з таких доходів<sup>173</sup> (мається на увазі за ставкою 18% та ВЗ у розмірі 1,5%).

## 2) Якщо зміни не внесено до реєстру платників єдиного податку

Якщо ФОП отримав дохід від здійснення підприємницької діяльності, зазначеної в ЄДР, але яка при цьому не відображена в реєстрі платників єдиного податку у зв'язку з відсутністю заяви про внесення змін до цього реєстру<sup>174</sup>, то в такому разі платник єдиного податку зобов'язаний перейти на сплату інших податків і зборів, визначених ПК України, — з першого числа місяця, що настає за податковим (звітним) періодом, у якому здійснювалися такі види діяльності<sup>175</sup>.

Якщо ж платник за цих обставин самостійно не перейшов на загальну

систему оподаткування, то його реєстрацію платником єдиного податку може бути анульовано шляхом виключення з реєстру платників єдиного податку за рішенням контролюючого органу<sup>176</sup>. Анулювання реєстрації платника єдиного податку першої-третьої груп проводиться за рішенням податкового органу, прийнятим на підставі акту перевірки, з першого числа місяця, що настає за кварталом, у якому допущено порушення. У такому випадку суб'єкт господарювання зможе повернутися на спрощену систему оподаткування тільки після закінчення чотирьох послідовних кварталів з моменту прийняття контролюючим органом рішення про анулювання<sup>177</sup>.

Крім цього, до доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку, віднесених до першої або другої групи, ставка єдиного податку встановлюється у розмірі 15%<sup>178</sup>.

\*\*\*

З точки зору Ради, доцільність застосування таких жорстких мір відповідальності у випадку отримання доходу від здійснення діяльності, відображеної в ЄДР, але не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку, має бути переглянута. Насамперед це пов'язане із тим, що ФОП, які часто не наймають зовнішніх консультантів у рамках здійснення поточної господарської діяльності, можуть добросовісно помилятися у співвідношенні виду діяльності і коду КВЕД, а відтак — банально не знати про те, що роблять щось не так.

Звичайно ж, незнання законів не звільняє від відповідальності. Але також необхідно відзначити, що відомості, внесені до ЄДР, мають статус офіційних<sup>179</sup>. На практиці платник єдиного податку не обов'язково здійснюватиме усі види діяльності, які задекларовані ним у ЄДР. Більше того, деякі види діяльності, які містяться у ЄДР, можуть бути не сумісними із спрощеною системою оподаткування. Однак залишається не зрозумілим, в чому полягає ідея позбавлення права перебування на спрощеній системі оподаткування у

<sup>173</sup> Див. підпункт 168.2.1 пункту 168.2 статті 168 ПК України.

<sup>174</sup> Див. пункти 298.5 і 298.6 статті 298 ПК України.

<sup>175</sup> Див. підпункт 7 підпункту 298.2.3 пункту 298.2 статті 298 ПК України.

<sup>176</sup> Див. підпункт 3 пункту 299.10 статті 299 ПК України.

<sup>177</sup> Див. абзац перший пункту 299.11 статті 299 ПК України.

<sup>178</sup> Див. підпункт 2 пункту 293.4 статті 293 ПК України.

<sup>179</sup> Згідно з частиною першою статті 10 Закону №755 якщо документи та відомості, що підлягають внесенню до ЄДР, внесені до нього, такі документи та відомості вважаються достовірними і можуть бути використані у спорі з третьою особою.



разі здійснення єдинником діяльності, що цілком узгоджується із обраною ним групою, проте співвідноситься із іншим кодом КВЕД, який зазначений в ЄДР, але якого немає додатково у реєстрі платників єдиного податку.

З одного боку, види діяльності, які можуть здійснювати платники єдиного податку першої і другої груп, чітко визначені, і вони напряму впливають на ставки єдиного податку, які повинен застосовувати платник єдиного податку. Отже, платники єдиного податку першої і другої груп повинні подавати до контролюючого органу заяву про застосування спрощеної системи оподаткування у разі зміни видів господарської діяльності<sup>180</sup>. При цьому, із доходів, отриманих від видів діяльності, не вказаних у реєстрі платників єдиного податку, такі особи мають додатково сплатити податок за ставкою 15%<sup>181</sup>.

З іншого боку, для платників єдиного податку третьої групи, яким можна використовувати усі коди КВЕД (за винятком тих, що є несумісними зі спрощеною системою оподаткування<sup>182</sup>), обов'язок повідомляти про зміну видів діяльності прямо не встановлений. Це пояснюється тим, що такі платники сплачують єдиний податок незалежно від здійснюваного ними виду діяльності — головне, аби він не був забороненим. Отже, якщо платник

єдиного податку третьої групи отримує дохід від виду діяльності, яка не вказана у реєстрі платників єдиного податку, він все одно сплачує встановлену для нього ставку єдиного податку — 3% або 5%.

Втім, згідно з ПК України так може тривати тільки до кінця звітного періоду. Надалі платник єдиного податку, який отримував доходи за кодами КВЕД, що не відображені у реєстрі платників єдиного податку, має перейти на загальну систему оподаткування<sup>183</sup>. Якщо цього не зробити — після перевірки податкова сама анулює реєстрацію платником єдиного податку заднім числом, разом з нарахуванням штрафів і пені за невчасно сплачені податки. У зв'язку із цим платникам єдиного податку третьої групи, за аналогією із платниками першої і другої груп, наполегливо рекомендовано у разі зміни видів господарської діяльності подавати контролюючому органу відповідну заяву про застосування спрощеної системи оподаткування разом з податковою декларацією за відповідний податковий (звітний) період<sup>184</sup>.

Відтак, встановлення контролюючим органом факту отримання доходів від видів діяльності, не відображених у реєстрі платників єдиного податку, є підставою для його примусового переведення на загальну систему оподаткування.

<sup>180</sup> Така заява подається не пізніше 20 числа місяця, наступного за місяцем, в якому відбулися такі зміни (див. пункт 298.5 статті 298 ПК України).

<sup>181</sup> Див. підпункт 2 пункту 293.4 статті 294 ПК України.

<sup>182</sup> Див. пункт 291.5 статті 291 ПК України.

<sup>183</sup> Див. підпункт 7 підпункту 298.2.3 пункту 298.2 статті 298 ПК України.

<sup>184</sup> Див. пункт 298.6 статті 298 ПК України.

## Кейс № 19. Втрата статусу платника єдиного податку через отримання доходу від діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку

У березні 2020 року Рада отримала скаргу від ФОПа («Скаржниця»), яка мала статус платника єдиного податку третьої групи, на низку ППР, інших рішень та вимог, прийнятих ГУ ДПС у Донецькій області.

Так, наприкінці грудня 2019 року була проведена документальна позапланова невізйна перевірка Скаржниці. Перевірка проводилась за відсутності Скаржниці чи її представників та без використання будь-яких наданих нею пояснень, первинних та інших документів, книги обліку доходів тощо. Контролюючий орган вжив певних заходів для повідомлення Скаржниці про податкову перевірку, однак (за версією Скаржниці — внаслідок неналежної роботи оператора поштового зв'язку) вона так і залишилась про неї не поінформованою. Таким чином, під час перевірки використовувалась виключно наявна в контролюючого органу податкова інформація, зокрема, отримана від Прокуратури Донецької області.

Серед іншого, на підставі виписок з банку, надісланих податковому органу Прокуратурою Донецької області, перевіркою було встановлено надходження на рахунок Скаржниці у грудні 2016 року грошових коштів в сумі 48 тис. грн. із призначенням платежу «за придбання колісних дисків для транспортних засобів». Як результат — контролюючий орган прийшов до висновку про отримання Скаржницею доходів від господарської операції, яка за своїм змістом відповідає діяльності з торгівлі деталями та приладдям для автотранспортних засобів (КВЕД 45.3), який, однак, відсутній у відомостях про неї в реєстрі платників єдиного податку.

Отже, незважаючи на те, що подібні операції загалом не заборонені платникам єдиного податку третьої групи, порушенням з боку Скаржниці було визнано сам факт того, що відповідний вид діяльності не був задекларований нею у реєстрі платників єдиного податку.

На цій підставі, керуючись підпунктом 7 підпункту 298.2.3 пункту 298.2 статті 298 ПК України, контролюючий орган дійшов висновку, що з 1 січня 2017 року Скаржниця була зобов'язана перейти зі спрощеної на загальну систему оподаткування. Тому у розрізі решти періоду, який перевірявся (з 1 січня 2017 року по дату припинення підприємницької діяльності) Скаржниця розглядалась контролюючим органом вже як ФОП, що перебуває на загальній системі оподаткування, з відповідними податковими наслідками, які стосуються ПДФО, ВЗ, ПДВ та ЄСВ, а також застосування вимог щодо використання РРО.

Формулюючи свою правову позицію по цьому епізоду, Рада вказала, що саме лише надходження грошових коштів від третіх осіб на банківський рахунок не обов'язково свідчить про те, що власник рахунку одержав дохід, пов'язаний із господарською діяльністю. Так, наприклад, у банківських документах не виключено вказання платником помилкового (некоректного) призначення платежу, яке не відповідає реальному змісту господарської операції, з якою пов'язано платіж. Більше того, не досліджено і не встановлено, які саме диски для транспортних засобів реалізовувала Скаржниця (ті, що придбавалися нею як товар для подальшого перепродажу, або ті, що до цього використовувалися нею на власному (орендованому) транспортному засобі у господарській діяльності чи в особистих цілях). Тобто наявні ознаки того, що рішення, прийняті ГУ ДПС у Донецькій області за результатами проведення перевірки Скаржниці, є передчасними.

Проте у травні 2020 року ДПС України було прийнято рішення про залишення скарги Скаржниці без задоволення, а спірних рішень — без змін. Отже, провадження за Скаргою було завершено без досягнення позитивного результату, а її предмет передано Скаржницею на розгляд адміністративного суду.

З точки зору Ради, позбавлення суб'єктів господарювання права користуватися спрощеною системою оподаткування у разі отримання ними доходу від тих видів діяльності, що не зазначені в реєстрі платників єдиного податку, **не можна вважати справедливим і пропорційним покаранням**. Зокрема, для платників єдиного податку першої і другої групи є окрема відповідальність за недотримання вимоги про актуалізацію відомостей у цьому реєстрі у вигляді додаткового

оподаткування таких доходів за окремою ставкою — 15%. Ну а платники єдиного податку третьої групи працюють за принципом «більше доходів — більше податків». До того ж, це жодним чином не заперечує необхідності переходу єдинників на загальну систему оподаткування у разі здійснення платниками першої-третьої груп видів діяльності, які не дають права застосовувати обрану групу спрощеної системи оподаткування<sup>185</sup>.

## 4.4 Відповідальність за неправомірне перебування на спрощеній системі оподаткування

Трапляється, що єдинники порушують правила роботи на спрощеній системі оподаткування, після чого самостійно не переходять на загальну систему оподаткування, як того вимагає законодавство. Однак коли податковий орган виявить відповідні порушення — із великою долею імовірності він анулює реєстрацію такого платника єдиного податку заднім числом та підрахує суму заниження податкових зобов'язань з інших податків і зборів, застосує штрафні санкції і пеню за весь період заниження.

Тут важливо зазначити, що податкове законодавство уповноважує контролюючі органи анулювати реєстрацію платників єдиного податку першої-третьої груп за рішенням, прийнятим на підставі акту перевірки<sup>186</sup>. Ця норма була розтлумачена Верховним Судом таким чином, що рішення

про анулювання реєстрації платника єдиного податку шляхом виключення з реєстру платників єдиного податку **можливе лише на підставі проведеної документальної перевірки** відповідного платника податку та встановлених в ході останньої порушень, відповідно до яких платник податків не може перебувати на спрощеній системі оподаткування<sup>187</sup>. Разом з цим, наскільки відомо Раді, трапляються випадки, коли контролюючі органи приймають рішення про анулювання реєстрації платником єдиного податку не в межах податкової перевірки, а на підставі аналізу карток особового рахунку платників податку (ІКП). Такий підхід податківці виправдовують тим, що стаття 75 ПК України, якою визначено види перевірок, не передбачає такого предмету перевірки, як дотримання вимог спрощеної системи оподаткування.

<sup>185</sup> Див. підпункти 5, 9 підпункту 298.2.3 пункту 298.2 статті 298 ПК України.

<sup>186</sup> Див. пункт 299.11 статті 299 ПК України.

<sup>187</sup> Відповідні правові висновки містяться у постановах ВС/КАС від 14 травня 2019 року у справі №813/1373/16, від 12 листопада 2019 року у справі №820/274/17, від 19 листопада 2019 року у справі №200/5738/19-а, від 26 лютого 2019 року у справі №805/1396/17-а, від 5 лютого 2019 року у справі №805/206/17-а, від 24 січня 2019 року у справі №813/1346/18 та від 5 червня 2018 року у справі №813/4266/17.

## Кейс № 20. Анулювання реєстрації платником єдиного податку без проведення перевірки

Рада отримала скаргу про виключення з реєстру платників єдиного податку від ФОПа («Скаржниця»), яка була платником єдиного податку другої групи починаючи з січня 2012 року. Зокрема, Скаржниця повідомила, що у лютому 2020 року, під час спроби надання річної звітності через функціонал в єдиному вікні платника податків, Скаржниця звернула увагу на наявність переплати у відповідній графі єдиного податку. Надалі, перевібивши дані в реєстрі платників єдиного податку, Скаржницею було виявлено факт виключення її з реєстру платників єдиного податку більше пів року тому — наприкінці червня 2019 року.

В рамках розслідування Скарги вдалось з'ясувати, що в обліку Скаржниці та контролюючого органу — ГУ ДПС у Дніпропетровській області — наявні розбіжності щодо розміру суми податкового зобов'язання з єдиного податку за окремі місяці 2017 року. Свого часу наявність такої заборгованості була зафіксована податковим органом в акті камеральної перевірки, який в подальшому став підставою для прийняття щодо Скаржниці ППР на загальну суму майже 4 тис. грн.

Однак, за словами Скаржниці, внаслідок недоліків роботи поштового оператора ані акт податкової перевірки, ані відповідне ППР нею не були отримані. Відповідно до інформації контролюючого органу, останнім були отримані повідомлення про неможливість вручення зазначених поштових відправлень. Отже, направлене Скаржниці ППР у листопаді 2018 року автоматично набуло статусу узгодженого, а невдовзі перетворилось на податковий борг. Відтак, будь-які платежі Скаржниці спрямовувалися на погашення податкового боргу, а не на сплату чергових платежів з єдиного податку.

Таким чином, виникла ситуація, коли у Скаржниці протягом двох кварталів поспіль обліковувався податковий борг, внаслідок чого ГУ ДПС у Дніпропетровській області прийняло рішення про анулювання реєстрації Скаржниці як платника єдиного податку. Підставою для такого рішення стали виключно дані її ІКП. До речі, рішення про анулювання також не було доставлене Скаржниці і через деякий час повернулось до контролюючого органу із відповідною відміткою про неможливість вручення.

Разом з цим, спроба адміністративного оскарження, реалізована Скаржницею навесні 2020 року за сприяння Ради, виявилась невдалою — ДПС України відмовилась розглядати скаргу по суті у зв'язку із закінченням строку на подання адміністративної скарги.

Таким чином, Скаржниця прийняла рішення оскаржувати рішення про анулювання її реєстрації як платника єдиного податку до суду, і порушення контролюючим органом процедури прийняття такого рішення наразі є її основним аргументом.

Анулювання реєстрації платника єдиного податку означає, що станом на певну визначену дату суб'єкт господарювання має перейти на сплату інших податків і зборів. Зокрема, це стосується необхідності розраховувати і сплачувати у встановленому ПК України порядку ПДФО, ВЗ, а також ПДВ, застосовувати РРО та по-іншому визначати базу нарахування ЄСВ. Якщо платник не змінив систему оподаткування самостійно — це обов'язково зробить за нього податковий орган, **ретроспективно розрахувавши усі податкові зобов'язання по кожному із податків, від яких єдинник неправомірно вважав себе звільненим, а також штрафні санкції<sup>188</sup> і пеню.** Зупинимось на цьому дещо детальніше.

### 1) ПДФО і ВЗ

Доходи ФОПів, отримані протягом календарного року від провадження господарської діяльності, оподатковуються ПДФО за ставкою 18% і ВЗ за ставкою 1,5%.

Об'єктом оподаткування є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої ФОП.

Відповідно, ФОП на загальній системі ведуть Книгу обліку доходів і витрат, в той час як підприємці-єдинники (окрім тих, що перебувають на третій групі і є платниками ПДВ) — лише Книгу обліку доходів шляхом щоденного відображення отриманих доходів за підсумками робочого дня. Це пов'язане із тим, що розмір понесених платником єдиного податку витрат жодним чином не впливає на обсяг його податкового зобов'язання.

Відтак, відсутність обліку і документального підтвердження понесених платником

єдиного податку витрат означатиме, що розмір його чистого оподаткованого доходу буде фактично прирівняний до отриманої виручки.

### 2) ЄСВ

База нарахування ЄСВ для підприємців, що перебувають на спрощеній і загальній системі оподаткування, також відрізняється. Так, база нарахування ЄСВ для єдинників визначається ними самостійно, в той час як для платників на загальній системі оподаткування вона дорівнює базі нарахування ПДФО.

Отже, якщо платник єдиного податку сплачував ЄСВ на мінімальному рівні, анулювання його реєстрації платником єдиного податку також призведе до перерахунку зобов'язання з єдиного внеску, адже база нарахування (чистий прибуток, який за відсутності обліку витрат буде наближений до виручки), імовірно зумовить застосування максимальної бази нарахування ЄСВ<sup>189</sup>.

### 3) ПДВ

У разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з ПК України, нарахована (сплачена) ФОПу протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн. грн. (без урахування ПДВ), така особа зобов'язана зареєструватися у контролюючому органі як платник податку.

Отже, якщо з'ясується, що річний дохід єдинника після анулювання реєстрації платника єдиного податку перевищував зазначену вище суму — доведеться додатково сплатити 20% ПДВ. При цьому, права на нарахування податкового кредиту і отримання бюджетного відшкодування за періоди, коли була відсутня реєстрація платника ПДВ, суб'єкт господарювання не має.

<sup>188</sup> Штрафні санкції будуть розраховані не тільки з огляду на заниження єдинником податкових зобов'язань із вказаних податків та зборів, а також через встановлення фактів інших порушень (наприклад, неподання декларацій про майновий стан і доходи, декларацій з ПДВ, неналежне ведення Книги обліку доходів та витрат тощо).

<sup>189</sup> Максимальна база нарахування ЄСВ у 2020 році становить 70 845 грн./місяць.

З огляду на викладене вище, ретроспективне анулювання реєстрації суб'єкта господарювання як платника єдиного податку може з легкістю «влетіти» ФОПу у необхідність сплати до бюджету коштів у сумі понад 50% від виручки, отриманої протягом строку від дати такого анулювання.

Ситуацію ускладнює й те, що за всіма своїми зобов'язаннями (у тому числі податковими) ФОП відповідає усім своїм майном, незалежно від того, чи використовується воно у господарській діяльності, чи призначено для задоволення особистих і побутових потреб фізичної особи<sup>190</sup>.

На своїй практиці Рада неодноразово спостерігала, що потенційна можливість отримати кількомільйонні штрафи у разі недотримання умов перебування на спрощеній системі оподаткування багатьма платниками-єдинниками навіть теоретично не допускалась. Це може свідчити про **недостатню обізнаність ФОП про відповідальність**, яка їм загрожує у таких випадках.

Більше того, з точки зору Ради штрафи у разі ретроспективного анулювання реєстрації суб'єкта господарювання як платника єдиного податку **є одними із найсуворіших** у національному законодавстві. А ситуація із ними ускладнена ще й в основному спеціальним суб'єктом — ФОПом, відповідальність якої не є обмежена (у порівнянні із більшістю юридичних осіб).

Отже, Рада вбачає за доцільне ініціювати перегляд мір відповідальності, які сьогодні встановлені у разі виявлення контролюючим органом фактів недотримання вимог перебування на спрощеній системі оподаткування (наприклад, передбачити скорочений строк давності для перерахунку інших податків і зборів, податкове зобов'язання зі сплати яких було занижене, або встановити універсальну фінансову відповідальність за порушення умов перебування на спрощеній системі оподаткування).

<sup>190</sup> Див. статтю 52 ЦК України, частину другу статті 128 ГК України, а також Перелік майна, на яке не може бути звернено стягнення за виконавчими документами, який міститься у Додатку до Закону України «Про виконавче провадження» від 2 червня 2016 року №1404-VIII.



## Рекомендації Ради:

- 21. Державній податковій службі України** спільно з **Міністерством фінансів України** — розробити проєкт змін до ПК України, направлених на:
- 21.1.** Уточнення правил застосування максимальної ставки єдиного податку (пункт 293.7 статті 293 ПК України);
  - 21.2.** Уточнення правил щодо повторної протягом календарного року реєстрації платником єдиного податку фізичною особою-підприємцем, яка станом на початок календарного року мала триваючу реєстрацію (тобто не подавала окремої заяви про застосування спрощеної системи оподаткування) і протягом цього року:
    - 21.2.1.** добровільно здійснила перехід на сплату інших податків і зборів, однак виявила бажання повернутися на спрощену систему оподаткування;
    - 21.2.2.** здійснила реєстрацію припинення підприємницької діяльності, після чого повторно зареєструвалась підприємцем і виявила бажання перебувати на спрощеній системі оподаткування;
  - 21.3.** Скасування відповідальності у вигляді втрати права перебування на спрощеній системі оподаткування у випадку отримання доходу від діяльності за кодами КВЕД, які містяться у ЄДР, проте не відображені у реєстрі платників єдиного податку (*підпункт 7 підпункту 298.2.3 пункту 298.2 статті 298 ПК України*);
- 22. Міністерству фінансів України** — створити робочу групу для цілей перегляду існуючого підходу до встановленої у ПК України міри відповідальності за неправомірне перебування платника на спрощеній системі оподаткування;
- 23. Державній податковій службі України** — провести інформаційну кампанію серед платників єдиного податку з метою доведення до їхнього відома положень законодавства, які регламентують обсяг їх відповідальності за порушення правил перебування на спрощеній системі оподаткування.

## 5 ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

ПнПП є загальнодержавним податком, де об'єктом оподаткування є прибуток, визначений на підставі даних бухгалтерського обліку та скорегований на різниці, передбаченій у ПК України<sup>191</sup>.

Ефективне адміністрування ПнПП має неабияке значення для отримання запланованих бюджетних надходжень оскільки ПнПП традиційно займає третє місце (після ПДВ та ПДФО) по обсягу запланованих податкових надходжень, як у 2019, так і в поточному році<sup>192</sup>.

Що стосується статистики Ради, то з 4244 скарг Радою станом на 01.07.2020 року, питань адміністрування ПнПП стосувалися 401 скарга (9,45 % від загальної кількості скарг на податкову тематику). Здебільшого такі скарги були пов'язані з результатами проведених податкових перевірок з цього податку (336 скарг або 32% від загальної кількості скарг щодо податкових перевірок).

Оскільки аналіз процедурних аспектів податкових перевірок та сфери оскарження їх результатів міститься нижче у Розділах 6 і 7 цього Звіту, — цей Розділ буде присвячено окремим проблемам у сфері адміністрування ПнПП, з якими зіштовхнулась Рада у своїй практичній діяльності.

Ми розпочнемо з проблематики витрат компаній, які «не пов'язані з господарською

діяльністю»/«не мають ділової мети», яка призводить до того, що у ході проведення податкових перевірок контролюючі органи продовжують робити висновки про відсутність підстав обліковувати витрати на придбання деяких видів послуг (Розділ 3.1).

Далі ми критично проаналізуємо механізм обов'язкових авансових внесків з ПнПП при виплаті дивідендів за той період, за який цей податок вже повністю сплачений (Розділ 3.2).

Наступним в цьому Розділі є питання обліку курсових різниць за валютними зобов'язаннями. Мова, зокрема, йде про практику прийняття ППР, якими зменшується від'ємне значення об'єкта оподаткування ПнПП та нараховуються податкові зобов'язання з цього податку у зв'язку з непогашенням платниками податків позики та несплатою процентів своїм кредиторам-нерезидентам (Розділ 3.3).

І насамкінець ми зосередимось на проблематиці недостатності та неоднозначності законодавчого регулювання переведення боргу в капітал (Розділ 3.4).

Розділ закінчується розлогою узагальнюючою рекомендацією, яка стосується всіх описаних в ньому проблем.

<sup>191</sup> Підпункт 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 ПК України.

<sup>192</sup> Згідно із Законом України «Про державний бюджет України на 2019 рік» №2629-VIII від 23 листопада 2018 року в Україні доходи від ПнПП у 2019 році були заплановані у розмірі 95,52 млрд. грн., що становило 11,36% від запланованих податкових надходжень України та 9,48% загальних надходжень Державного бюджету України.

Загалом у світі частка ПнПП є достатньо великою у структурі податкових надходжень країн, що розвиваються. Наприклад, у країнах Африки та Латинської Америки відповідна частка складає трохи більше 15%. Натомість у країнах-членах ОЕСР відповідний показник становить в середньому 9%. Детальніше див.: <http://www.oecd.org/tax/corporate-tax-remains-a-key-revenue-source-despite-falling-rates-worldwide.htm>

## 5.1 Витрати компаній, які «не пов'язані з господарською діяльністю»/«не мають ділової мети»

Правила щодо врахування витрат для цілей визначення бази оподаткування (так звані «business purpose» rules) існують в тій чи іншій формі у багатьох розвинених юрисдикціях. До 1 січня 2015 року, в ПК України також містилася пряма норма, яка забороняла включати невиробничі витрати (витрати не пов'язані з отриманням прибутку або доходу) у витрати підприємства у податковому обліку.

З 1 січня 2015 року у зв'язку з запровадженням податкової реформи ситуація кардинально змінилася. По-перше, з ПК України зникли майже всі спеціальні

норми, які регулювали податковий облік невиробничих витрат (за невеликими винятками). По-друге, основою для податкового обліку підприємств, став бухгалтерський облік.

Хоч вищезгадані зміни були покликані принести позитивні зміни для добросовісних платників податків, — у ході проведення податкових перевірок регіональні управління ДПС однак продовжують робити висновки про відсутність підстав обліковувати витрати на придбання деяких видів послуг.

### Кейс № 21. Підприємство успішно оскаржило донарахування податкового органу

До Ради звернулось ТОВ, яке надає послуги з просування різноманітних товарів у роздрібних торговельних мережах («Скаржник»), стосовно донарахування грошового зобов'язання з ПнПП.

Так, 13 лютого 2019 року ГУ ДФС у м. Києві було винесено ППР, яким Скаржникові було визначено грошове зобов'язання з ПнПП в сумі 2 411 414 грн. за основним зобов'язанням та 1 205 707 за штрафними (фінансовими) санкціями. Підставою винесення ППР став Акт перевірки, яким встановлено: (i) завищення Скаржником витрат у сумі 13 270 667 через віднесення до складу витрат у 2016-2018 роках вартості послуг, придбаних у ФОПів, перелік яких міститься у додатку 16 до Акту перевірки, які нібито не пов'язані з господарською діяльністю Скаржника; (ii) заниження Скаржником доходу у сумі 126 078 грн. за 2017 рік.

27 лютого 2019 року, не погодившись із ППР, Скаржник подав до ДФС України скаргу, а 3 березня 2019 року — звернувся до Ради.

28 березня 2019 року представник Ради прийняв участь у розгляді матеріалів скарги у ДФС України, а 23 квітня 2019 року Радою було направлено до ДФС України звернення. На думку Ради висновок Акту перевірки про завищення витрат у сумі 13 270 667 по взаємовідносинам із ФОП (та ППР у частині, яка базується на цьому висновку) не відповідає вимогами Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку («П(С)БО») 16 «Витрати», якими передбачено визнання витрат у разі зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці

витрати можуть бути достовірно оцінені (незалежно від обґрунтування зв'язку цих витрат із господарською діяльністю). Оскільки Скаржником не надано у скарзі жодного спростування та підтверджуючих документів у частині донарахування доходу за 2017 рік у сумі 126 078 грн., то Рада утрималась від коментарів у цій частині.

25 квітня 2019 року ДФС України було винесено рішення, яким скарга Скаржника була задоволена частково, а ППР — частково скасоване, а саме по операціям з ФОП (по яким Актом перевірки було зменшено витрати на суму 13 270 667 грн., у зв'язку з чим ППР було визначено грошове зобов'язання з ПнПП в сумі 2 388 720 грн. за основним зобов'язанням та 1 194 360 грн. за штрафними (фінансовими) санкціями).

Прикметно, що з точки зору Верховного Суду податковий орган не має права оцінювати доцільність витрат чи замовлення тих чи інших послуг платником податків. Таку позицію, зокрема, зазначено у постанові від 21.05.2019 року у справі №826/11026/15:

*«Суд визнає, що здійснення господарської компетенції здійснюється позивачем, як суб`єктом господарювання на власний ризик, що означає його відповідальність за ефективність та доцільність прийнятих рішень, він **самостійно вирішує, які саме витрати йому необхідно здійснити для забезпечення своєї діяльності, та вправі самостійно обирати виконавців послуг.** Здійснення господарської компетенції знаходиться за межами контролю податкового органу».*

Цікаво, що за спостереженнями Ради не тільки суди, але й ДФС України (на рівні своєї практики адміністративного оскарження) подекуди приходила до доволі прогресивних висновків.

Так, у рішенні ДФС України про результати розгляду скарги від 20.07.2017 року, винесеним за наслідками розгляду скарги, в якому брала участь Рада, зазначалось, що навіть якщо встановлено факт перерахування платником податків коштів за операцією з поставки товарів (послуг), яка визнана нереальною, — така оплата повинна кваліфікуватись не як оплата за товари (роботи, послуги), а як безповоротна фінансова допомога, надана іншому платнику податків.

При цьому контролюючий орган зазначив, що операція з надання безповоротної фінансової допомоги відповідає визначенню витрат, оскільки призводить до зменшення економічних вигод з огляду на вибуття активів у вигляді грошових коштів. Відтак, така операція повинна відображатись платником податків у складі витрат поточного періоду та враховуватись при розрахунку фінансового результату до оподаткування.

У результаті контролюючий орган прийшов до висновку, що:

*«[...] **висновки акта перевірки в частині збільшення фінансового результату до оподаткування внаслідок зменшення перевіркою витрат за період [...] по взаємовідносинам з [...] є необґрунтованими, оскільки зроблені без дослідження фактичної сутності, змісту та оплат».***

Однак, вищезазначена практика податкового органу, на жаль, недостатньо поширена.

Наразі Законом №466-IX передбачені певні зміни у цій сфері. Так, для цілей оподаткування вважатиметься, що операція не має розумної економічної причини (ділової мети), зокрема, якщо:

- головною ціллю або однією із головних цілей операції, та/або її результатом є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку платника податків;

- в зіставних умовах особа не була б готова придбати (продати) такі роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб.

Зі свого боку Рада звертає увагу на потенційний ризик спрощеного тлумачення запропонованих вище правил зі сторони

податківців. Серед іншого, це може призвести до виникнення негативних наслідків для бізнесу, які полягатимуть у фактичній відмові відносити до витрат цілий ряд послуг. Відтак, для мінімізації таких ризиків Мінфін/ДПС України доцільно було б надати детальні роз'яснення.

## 5.2 Авансові внески з податку на прибуток при виплаті дивідендів

У ході запровадження податкової реформи у 2015 році було введено механізм авансових внесків при виплаті дивідендів, який діє і досі.

Так, під час або до моменту виплати дивідендів українська компанія по суті має заплатити авансом ПнПП. При цьому, авансовий внесок не може бути зарахований у сплату інших податків і зборів<sup>193</sup>.

ПК України містить ряд простих правил щодо нарахування і сплати авансового внеску. Так, сума авансового внеску сплачується не з усієї суми дивідендів, а із суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди<sup>194</sup>.

У разі ж, якщо дивіденди виплачуються за неповний календарний рік, то для обрахунку суми зазначеного перевищення використовується значення об'єкта оподаткування, **обчислене пропорційно кількості місяців, за які сплачуються дивіденди**<sup>195</sup>.

Тому, якби не існувало проблем на практиці, то досить логічною могла б

виглядати позиція ДФС України висловлена, зокрема, у листах №21414/6/99-99-15-02-02-15 від 03.10.2016 року, №14030/6/99-99-15-02-02-15 від 24.06.2016 року, №336/6/99-99-15-02-02-15 від 24.05.2017 року.

У вищезгаданих листах на прикладі IV кварталу звітного року пропорційність кількості місяців, за які сплачуються дивіденди, тлумачилась буквально як ділення об'єкта оподаткування ПнПП за такий рік на 12 та множення на 3.

На практиці ж Рада зіштовхнулась з проблемою, коли в результаті такого тлумачення положень ПК України у листах контролюючого органу "народилась" нелогічна, на думку Ради, нова норма права.

Так, під час розгляду однієї зі скарг, Рада вивчила позицію ДПС України, згідно з якою, незважаючи на сплату ПнПП за весь рік у повному обсязі, контролюючий орган по суті вимагав сплати авансового внеску за 4-й квартал у розмірі, який у результаті призвів би до переплати ПнПП.

Свою позицію контролюючий орган обґрунтовував посиленням на вищезазначені листи ДФС України.

<sup>193</sup> Абзац 7 підпункту 57.1-1.2 пункту 57.1-1 статті 57 ПК України.

<sup>194</sup> Абзац 2 підпункту 57.1-1.2 пункту 57.1-1 статті 57 ПК України.

<sup>195</sup> Абзац 3 підпункту 57.1-1.2 пункту 57.1-1 статті 57 ПК України.

## Кейс № 22. Підприємству не вдалося переконати ДПС щодо незаконного донарахування авансового внеску

У листопаді 2019 року до Ради звернулась одна з найбільших компаній по реалізації золотшлакових матеріалів і металургійних шлаків («Скаржник»), якому ГУ ДПС у м. Києві було визначено грошове зобов'язання з ПнПП (авансового внеску з такого податку) в сумі 1 134 248,93 грн., в тому числі 907 399,14 грн. основного зобов'язання та 226 849,79 грн. штрафних (фінансових) санкцій.

Як було встановлено у ході перевірки, Скаржником була подана податкова декларація з ПнПП за 2018 рік, у якій було визначено об'єкт оподаткування (прибуток) в сумі 13 264 487 грн.

У попередній податковій декларації за три квартали 2018 року об'єкт оподаткування складав 3 072 745 грн. Відтак, враховуючи принцип нарахування податкових зобов'язань наростаючим підсумком, за IV квартал 2018 року (жовтень — грудень 2018 року) об'єкт оподаткування склав 10 191 742 грн.

05.03.2019 року Скаржником було сплачено ПнПП до бюджету (за IV квартал 2018 року його розмір склав  $10\,191\,742 * 18\% = 1\,834\,513,56$  грн.).

13.03.2019 р. чистий прибуток за IV квартал 2018 року (жовтень — грудень 2018 року) у сумі 8 357 228,08 грн. був виплачений Скаржником як дивіденди.

Враховуючи, що сума дивідендів (8 357 228,08 грн.) не перевищувала ані суму об'єкта оподаткування за 2018 рік (13 264 487 грн.), ані суму об'єкта оподаткування за IV квартал 2018 року (10 191 742 грн.), Скаржник не здійснював сплату авансового внеску.

У свою чергу контролюючий орган прийшов до висновку, що — незважаючи на повне погашення Скаржником своїх грошових зобов'язань з ПнПП за 2018 рік на момент, коли здійснювалась виплата дивідендів за IV квартал (жовтень — грудень) цього року — Скаржник не був позбавлений обов'язку здійснити розрахунок авансового внеску з ПнПП при виплаті, як передбачено підпункт 57.1-1.2 пункту 57.1-1 статті 57 ПК України.

Відтак, на думку контролюючого органу, Скаржник був зобов'язаний використовувати не реальний об'єкт оподаткування ПнПП за IV квартал 2018 року (10 191 742 грн.), а умовний об'єкт оподаткування, який повинен був одержати шляхом ділення об'єкта оподаткування за весь 2018 року на 12 та множення на 3 (тобто,  $13\,264\,487 \text{ грн.} / 12 * 3 = 3\,316\,122$  грн.).

У свою чергу, оскільки розмір сплачених дивідендів (8 357 228,08 грн.) перевищував цю умовно розраховану суму (3 316 122 грн.) на 5 041 106,33 грн., то, на думку контролюючого органу, Скаржник був зобов'язаний сплатити авансовий внесок при виплаті дивідендів у сумі 907 399,14 грн.

Та обставина, що ПнПП за 2018 рік вже повністю сплачений Скаржником, — і тому сплата авансу з цього податку за цей рік завідомо стане переплатою (надміру сплаченим податковим зобов'язанням), — згідно з позицією контролюючого органу, значення не має.

Оскільки рішення ДПС України, прийняте за розглядом скарги платника податків, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, Скаржник звернувся до суду, а Рада припинила провадження по цій скарзі.



Рада вважає хибним таке тлумачення контролюючим органом абзацу 3 підпункту 57.1-1.2 пункту 57.1-1 статті 57 ПК України.

Це тлумачення призводить до алогічного, з точки зору Ради, висновку про необхідність сплати платником податків авансового внеску з ПнПП за той період, за який вже повністю сплачений ПнПП, незважаючи на те, що такий авансовий внесок одразу ж по своїй сплаті набуває статус «переплати». Суди також не погоджуються із тлумаченням підпункту 57.1-1.2 пункту 57.1-1 статті 57 ПК України, яке застосовує ДФС/ДПС України<sup>196</sup>.

Рада уважно слідкує за результатами розгляду скарг платників податків, де правова позиція Ради не була врахована ДПС України. Справа ж, наведена у Кейсі №22 наразі перебуває на розгляді у суді першої інстанції.

Саме тому, Рада покладає великі надії на відновлення дії механізму УзПК, про який йдеться у Розділі 8 цього Звіту.

### 5.3 Облік курсових різниць по валютним зобов'язанням

За спостереженнями Ради у 2018-2019 роках доволі поширеною стала практика прийняття ППР, якими зменшувалось від'ємне значення об'єкта оподаткування ПнПП та нараховувались податкові зобов'язання з цього податку у зв'язку з непогашенням платниками податків позики та несплатою процентів своїм кредиторам-нерезидентам. Неможливість погашення такої заборгованості існувала через дію заборон на дострокове погашення позик у іноземній валюті, встановлених НБУ.

За таких обставин станом на звітні дати платники податків, як правило, перераховували гривневий еквівалент заборгованості за позику за поточним курсом валюти, та відносили суму збільшення гривневого еквіваленту заборгованості за рахунок курсових

коливань до складу витрат на рахунок 945 «Втрати від операційної курсової різниці», а суму зменшення — до складу доходів — на рахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

При цьому, у своїх діях платники податків керувались пунктами 4, 7, 8 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» та листом Міністерства фінансів України від 24.03.2004 року №31-04200-20-25/4757, що тлумачить положення П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Водночас, на думку податківців, платники податків повинні були відображати вказані курсові різниці не у складі операційних витрат та доходів, а у складі іншого додаткового капіталу.

<sup>196</sup> Прикладом цього є, зокрема, постанова Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 21 грудня 2017 року у справі №804/337/17 за позовом ДП «Східний гірничо-збагачувальний комбінат», постанова П'ятого апеляційного адміністративного суду від 15 липня 2019 року у справі №420/801/19 за позовом ДП «Ізмаїльський морський торговельний порт».

## Кейс № 23. Незаконне зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування ПнПП

У червні 2018 року Рада отримала скаргу ТОВ "ЛРП Україна" («Скаржник») на ППР, винесені ГУ ДФС у м. Києві.

Зазначеними ППР Скаржникові зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування ПнПП за 2017 рік на 5 005 219 грн., нараховано податкові зобов'язання з ПнПП у сумі 214 492 грн. та застосовано штрафні санкції у розмірі 53 623 грн.

02 червня 2008 року Скаржник уклав договір позики з позикодавцем — нерезидентом, компанією London & Regional Group Finance Ltd.; термін погашення позики — 30 червня 2018 року. Протягом 2015-2017 років Скаржник не здійснював погашення позики та сплату процентів, що було пов'язано із дією заборон, встановлених НБУ, на дострокове погашення позик у іноземній валюті.

На думку ГУ ДФС у м. Києві, Скаржник повинен був відобразити курсові різниці по договору позики не у складі операційних витрат та доходів, а у складі іншого додаткового капіталу, керуючись пунктом 9 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»: **«Курсові різниці, які виникають щодо дебіторської заборгованості або зобов'язань за розрахунками із господарською одиницею за межами України, погашення яких не плануються і не є ймовірними в найближчій перспективі, відображаються у складі іншого додаткового капіталу та відображаються в іншому сукупному доході».**

Однак, під час перевірки **не було досліджено, чи є компанія London & Regional Group Finance Ltd. стосовно Скаржника "господарською одиницею за межами України".**

Так, за твердженням представників Скаржника, іноземна компанія **не є ані його дочірнім, ані асоційованим, ані спільним підприємством, так само як не є його філією, представництвом або іншим підрозділом.** Варто зазначити, що єдиним засновником Скаржника, згідно з відомостями ЄДР, є інша іноземна компанія. При цьому, якщо позикодавець не підпадає під визначення "господарської одиниці за межами України", то немає підстав застосовувати пункт 9 П(С)БО 21, і відсутнє підґрунтя, щоб оспорювати право Скаржника на формування витрат у вигляді курсових різниць на дати звітних балансів.

А найголовніше, що ГУ ДФС у м. Києві **не було доведено, що зобов'язання Скаржника за договором позики (у періоді, що перевірявся) було таким, погашення якого не планувалося і не було ймовірними в найближчій перспективі.**

Так, не були жодним чином спростовані слушні аргументи Скаржника стосовно того, що він **постійно планував погашення позики за Договором позики в найближчій перспективі, і не міг погасити її виключно через дію заборон, встановлених НБУ.** Варто зазначити, що кожна з заборон мала тимчасовий характер, проте НБУ щоразу продовжувався строк її дії. Платники податків не могли заздалегідь знати про те, що загалом безперервний період дії заборон триватиме більш ніж 4 роки (з 06.02.2014 року по 03.03.2018 року), і мали обґрунтовані підстави сподіватися на зняття заборони та планувати дострокове погашення позики у найближчій перспективі.

При цьому намір Скаржника достроково погасити позику також підтверджувався його подальшими діями. Так, з 03.03.2018 року, згідно з постановою НБУ № 19 від 01.03.2018 року, було дозволено дострокове погашення резидентом-позичальником кредитів/позик на користь нерезидентів, якщо загальна сума такого дострокового погашення за

кредитними договорами/договорами позик не перевищує протягом календарного місяця 2 000 000 доларів США. **Невдовзі після зняття заборони НБУ Скаржник достроково погасив позику та проценти у повному обсязі** (докази чого були надані Скаржником ще під час подання заперечень на Акт перевірки).

На жаль, ДПС України залишила скаргу без задоволення, а Скаржнику довелось звертатись до суду.

01 липня 2019 року Окружний адміністративний суд міста Києва прийняв рішення<sup>197</sup> у справі №826/17777/18, яким скасував вищезгадані ППР. 26 листопада 2019 року Шостий апеляційний адміністративний суд своєю постановою<sup>198</sup> залишив без задоволення скаргу ГУ ДФС у м. Києві. Рішення набрало законної сили, а 07 лютого 2020 року касаційна скарга ГУ ДФС у м. Києві залишена без руху у зв'язку з несплатою судового збору<sup>199</sup>.

При цьому під час перевірок, як правило, **неповно досліджується, чи є компанії-кредитори українських платників податків (позичальників) "господарською одиницею за межами України"**<sup>200</sup>.

Так, нерідко виявлялось, що компанії-нерезиденти **не є ані дочірнім, ані асоційованим, ані спільним підприємством, так само як не є філією, представництвом або іншим підрозділом** компаній-позичальників.

**Крім того**, за спостереженнями Ради, податківці подекуди **зіштовхуються з труднощами доказування, що зобов'язання перед нерезидентами за договорами позики було таким, погашення якого не планувалося і не було ймовірними в найближчій перспективі.**

Так, не спростовуються зазвичай аргументи платників податків стосовно того, що вони **постійно планували погашення таких позик в найближчій перспективі, і не могли погасити їх виключно через дію заборон, встановлених НБУ.**

Слід також зазначити, що **наміри платників податків достроково погасити позику часто підтверджувались їх подальшими діями.** Так, як тільки було частково дозволено дострокове погашення резидентом-позичальником кредитів/позик на користь нерезидентів, **платники податків здійснювали погашення такої заборгованості і надавали відповідні підтвердження податківцям.**

Тому, на переконання Ради, контролюючі органи у відповідних категоріях справ **часто не виконують обов'язок доведення правомірності винесених ними ППР, покладений на них ПК України.**

<sup>197</sup> <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84617169>

<sup>198</sup> <http://reyestr.court.gov.ua/Review/86102263>

<sup>199</sup> <http://reyestr.court.gov.ua/Review/89578830>

<sup>200</sup> Згідно з пунктом 4 П(С)БО 21, "господарська одиниця за межами України — це дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України".

## 5.4 Переведення боргу в капітал

Не дивлячись на низку нещодавніх позитивних кроків у сфері реформи корпоративного законодавства, все ще актуальними залишаються деякі застарілі проблеми, що потребують вирішення. Однією з таких є питання застосування механізму переведення (конвертації) боргу в капітал (debt-to-equity swap).

Зазначений механізм вже давно і успішно використовується у багатьох країнах. Проте його застосування в Україні досі залишається проблематичним через недостатність та неоднозначність законодавчого регулювання (включаючи податкове).

Конвертація боргу в капітал набула найбільшої актуальності починаючи з 2014 року, коли українські компанії стали розглядати опції зарахування грошових вимог кредитора-акціонера до юридичної особи-боржника в обмін на корпоративні права у статутному/акціонерному капіталі останнього. Використання цього механізму було покликано звільнити боржника від

відповідного боргового зобов'язання перед кредитором і надати йому (боржнику) додаткових можливостей для покращення свого фінансово-економічного стану.

Проте, реалізація такого механізму часто-густо призводила до того, що компанії-боржники отримували додаткові нарахування від податківців, які вважали таку конвертацію прощенням боргу, і відповідно — доходом компанії.

Разом з цим, міжнародні стандарти фінансової звітності («МСФЗ») передбачають, що «погашення існуючого зобов'язання» означає, що один суб'єкт господарювання віддає ресурси, за рахунок використання яких у майбутньому можуть бути отримані певні економічні вигоди, з метою погашення свого боргу перед іншою стороною. При цьому погашення існуючого боргу може здійснюватися різними способами, наприклад, шляхом [...] перетворення даного зобов'язання на власний капітал<sup>201</sup>.

### Кейс № 24. Зменшення суми від'ємного значення об'єкта оподаткування ПнПП на значну суму скасовано ДПС України

У липні 2019 року Рада отримала скаргу від виробника сантехніки, що входить до всесвітньо відомої групи компаній («Скаржник») на ряд ППР, одним з яких, ГУ ДФС у Хмельницькій області зменшило Скаржнику суму від'ємного значення об'єкта оподаткування ПнПП на значну суму.

Контролюючий орган вважав, що Скаржник зобов'язаний віднести до складу інших операційних доходів зазначену суму, яка була прощена акціонером Скаржника — іноземним інвестором та конвертована у «інший вкладений капітал» Скаржника.

Відповідно, оскільки прощення позики та відсотків за позикою і зарахування суми прощення у збільшення додаткового капіталу не призвело до збільшення корпоративних прав акціонера

<sup>201</sup> Див. пункт 4.17 Концептуальних основ фінансової звітності — документі, який не є стандартом, однак відіграє значну роль в процесі розробки міжнародних стандартів та гармонізації підходів щодо формування фінансової звітності ([https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009)).

Скаржника у вигляді акцій та отримання дивідендів, на думку податківців, таку операцію не можна вважати внеском учасника у власний капітал Скаржника через те, що:

- i.** Скаржник не провів збільшення статутного капіталу, тобто зарахування прощених фінансових активів до складу додаткового капіталу не збільшило його статутний капітал;
- ii.** прощення фінансових активів дає беззастережне право відмови від здійснення викупу часток учасників;
- iii.** прощення акціонером Скаржника позики та відсотків є, відтак, доходом Скаржника відповідно до положень МСФЗ 18 «Дохід», оскільки це призвело до зменшення фінансових зобов'язань за позику та відсотками у зазначеній сумі.

Під час розгляду скарги Рада направила свою правову позицію, використовуючи наступну аргументацію:

- i.** Суб'єкт господарювання вилучає фінансове зобов'язання (або частину фінансового зобов'язання) зі свого звіту про фінансовий стан тоді і лише тоді, коли його погашають, — тобто коли зобов'язання, визначене у контракті, виконано, анульовано або строк його дії закінчується. Різницю між балансовою вартістю фінансового зобов'язання (або частини фінансового зобов'язання), погашеного або переданого іншій стороні, та сплаченою компенсацією (включаючи будь-які передані негрошові активи та прийняті зобов'язання) визнають у прибутку чи збитку<sup>202</sup>.
- ii.** Прибуток або збиток — це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку<sup>203</sup>.
- iii.** Дохід — це збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників<sup>204</sup>.
- iv.** Дохід визнається у звіті про прибутки та збитки, коли виникає зростання майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі збільшенням активу або зі зменшенням зобов'язання, і його можна достовірно виміряти. Це, власне, означає, що визнання доходу відбувається одночасно з визнанням збільшення активів або зменшення зобов'язань (наприклад, чисте збільшення активу в результаті продажу товарів або надання послуг чи зменшення зобов'язань у результаті відмови від боргу, який підлягає сплаті)<sup>205</sup>.

<sup>202</sup> Пункти 3.3.1 і 3.3.3 МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

<sup>203</sup> Пункт 7 МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності».

<sup>204</sup> Пункт 4.25 Концептуальних основ фінансової звітності.

<sup>205</sup> Пункт 4.47 Концептуальних основ фінансової звітності.

- v.** Дохід — це валове надходження економічних вигод протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу<sup>206</sup>.
- vi.** Таким чином, згідно з МСФЗ, за загальним правилом, анулювання зобов'язання (в т.ч. прощення боргу) означатиме зменшення зобов'язань платника податків, та, відповідно, збільшуватиме його загальний оподатковуваний дохід. Однак дохід виникатиме лише там, де збільшення економічних вигод не пов'язане із внесками учасників (акціонерів).

Позиція Ради була врахована ДПС України шляхом скасування вищезазначеного ППР у повному обсязі.

Загалом, на думку Ради, з огляду на вищенаведене слід керуватися наступними правилами/дійти до наступних висновків:

- 1)** підприємства, які застосовують у своїй діяльності МСФЗ, можуть визнавати свої зобов'язання погашеними у випадку, якщо кредитор простив наявний борг;
- 2)** при цьому, відповідне зменшення зобов'язання впливатиме на дохід

підприємства лише у тому разі, якщо кредитор у такому зобов'язанні є третьою особою, а не власником (учасником, акціонером) відповідного боржника;

- 3)** при цьому, розмір частки власника, а також отримані взамін права вимоги (на повернення коштів, отримання дивідендів тощо) не мають значення.

<sup>206</sup> Пункт 7 МСФЗ 18 "Дохід".



## Рекомендації Ради:

- 24.** З метою вирішення актуальних проблем у сфері адміністрування податку на прибуток підприємств за рахунок однорідного застосування положень ПК України, які встановлюють порядок його нарахування і сплати:
- 24.1.** Державній податковій службі України - Видати лист-роз'яснення щодо наступних сфер (питань):
- a)** операції, які не мають розумної економічної причини (ділової мети):
    - i.** викласти детальні роз'яснення щодо критеріїв, які застосовуються для встановлення операцій які не мають розумної економічної причини (ділової мети),
    - ii.** привести приклади з обґрунтуванням підходу податкового органу щодо відсутності розумної економічної причини (ділової мети) у відповідних операціях;
  - b)** авансовий внесок з податку на прибуток під час виплати дивідендів:
    - i.** підтвердити правильність використання платниками податків реального об'єкту оподаткування податком на прибуток за IV квартал звітного року,
    - ii.** спростувати використання умовного об'єкту оподаткування, який повинен одержуватись шляхом ділення об'єкта оподаткування за весь рік на 12 та множення на 3 (як передбачено наявними листами ДПС України);
  - c)** облік курсових різниць по валютним зобов'язанням:
    - i.** викласти чіткі критерії для з'ясування того, чи є компанії-нерезиденти дочірнім, або асоційованим, або спільним підприємством, так само як філією, представництвом або іншим підрозділом компаній-позичальників,
    - ii.** навести перелік критеріїв (не вичерпний), які доводять, що зобов'язання перед нерезидентами за договорами позики було таким, погашення якого не планувалося і не було ймовірними в найближчій перспективі;
  - d)** переведення боргу в капітал та збільшення власного капіталу компанії-боржника за рахунок додаткових внесків:
    - i.** підтвердити, що підприємства, які застосовують у своїй діяльності МСФЗ, можуть визнавати свої зобов'язання погашеними у випадку, якщо кредитор простив наявний борг;
    - ii.** при цьому, однак, зробити застереження, що:
      - a.** відповідне зменшення зобов'язання впливатиме на дохід підприємства лише у тому разі, якщо кредитор у такому зобов'язанні є третьою особою, а не власником (учасником, акціонером) відповідного боржника; та що
      - b.** розмір частки власника, а також отримані взамін права вимоги (на повернення коштів, отримання дивідендів тощо) не мають мати значення при застосуванні цього критерію.
- 24.2.** Міністерству фінансів України - Видати лист-роз'яснення або узагальнюючу податкову консультацію, які б роз'яснювали методологію застосування положень ПК України з перерахованих вище питань.

## 6 ПОДАТКОВІ ПЕРЕВІРКИ (ОКРЕМІ ПРОЦЕДУРНІ АСПЕКТИ)

За своєю суттю, податкові перевірки повинні бути спрямовані на виявлення реальних порушників податкового законодавства, а також здійснення обґрунтованих донарахувань, які в подальшому будуть конвертовані в реально сплачені податки. Поряд з тим, під час перевірок досить часто виникають податкові спори.

Станом на 01.07.2020 року Рада отримала загалом 7379 скарг, 1048 з яких (14,2% або кожна сьома скарга) стосувалися питань оскарження платниками результатів податкових перевірок<sup>207</sup>. Такі показники свідчать, що питання податкових перевірок є одним з найбільш актуальних для бізнесу.

Цей розділ розпочинається з загального огляду ризик-орієнтованого підходу, який мають використовувати податкові

органи під час планування та проведення перевірок/контрольно-перевірочних заходів (Розділ 6.1). Далі ми зупинимось на проблематиці призначення планових перевірок платників з акцентом на коригування їх планів-графіків (Розділ 6.2) та основних проблемних аспектах взаємодії між платниками та податковими органами під час призначення та проведення податкових перевірок (Розділ 6.3). Аналіз взаємодії між платниками та посадовими особами податкового органу під час перевірки буде зроблено в розрізі проблематики надання документів ревізорам та застосування податківцями такого заходу впливу як адміністративний арешт майна (Розділ 6.4). І, насамкінець, увага буде приділена оцінці результатів контрольно-перевірочної діяльності податківців (Розділ 6.5).

### 6.1 Ризик-орієнтований підхід: загальний огляд

У 2016 році Мінфін (на виконання рекомендацій МВФ та у співпраці із Радою та основними бізнес-асоціаціями) запровадив ряд концептуальних змін у контрольно-перевірочній роботі податкових органів<sup>208</sup>. Метою цих змін було підвищення ефективності їх роботи під час проведення контрольно-перевірочних заходів та зменшення тиску на добросовісних платників.

Однією із основоположних змін було запровадження системи оцінки ризиків. Ця система покликана ефективно

виявляти платників та операції, що потребують перевірки. При цьому, було наголошено на необхідності забезпечення (1) обґрунтованості донарахувань (щоб вони в подальшому не були скасовані в апеляційному та судовому порядку); (2) високого професійного рівня аудиторів ДПС (щоб забезпечити правильне застосування податкового та іншого законодавства); та (3) притягнення до відповідальності співробітників ДПС, що систематично здійснюють необґрунтовані донарахування<sup>209</sup>.

<sup>207</sup> По 886 скаргам, взятим Радою у роботу, розслідування були остаточно завершені, у тому числі по 308 справам (34,76%) — було досягнуто успішного для скаргників результату завдяки зусиллям Ради, по 6 справам (0,67%) — досягнуто успішного результату незалежно від втручання Ради, по 511 справам (57,67%) — розслідування завершено без досягнення успішного результату, а по 31 справі (3,49%) Рада визнала скарги необґрунтованими або значною мірою необґрунтованими, та відхилила їх.

<sup>208</sup> Лист Мінфіну від 27.09.2016 року N 31-11000-07-10/27318; Наказ ДФС України № 880 від 20 жовтня 2016 року.

<sup>209</sup> Лист Мінфіну від 27.09.2016 року N 31-11000-07-10/27318; Наказ ДФС України № 880 від 20 жовтня 2016 року.

Ризик-орієнтований підхід передбачає визначення критеріїв ризику невиконання податкового законодавства для кожного виду податку та шляхом аналізу усієї наявної у податкових органах інформації, необхідної для виявлення недобросовісних платників<sup>210</sup>. Податкові органи проводять моніторинг господарських операцій платників в рамках комплексного контролю податкових ризиків фактично на щоденній основі. Наслідки такої на перший погляд непомітної роботи є, тим не менше, досить відчутними для платників. Відтак, нижче ми зосередимось на тому, яким чином податкова, — оперуючи інформацією за результатами моніторингу діяльності платника, — приймає рішення про призначення планової, позапланової або фактичної податкової перевірки.

З метою відпрацювання податкових ризиків та «вираховування» мінімізаторів органи ДПС використовують широкий перелік інформаційно-аналітичних ресурсів. Серед іншого, це реєстр платників ПДВ, ЄРПН, інформація з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців, дані митних декларацій (EAIC), дані із ІС «Податковий блок» та АІС «Галузь», інформація про стан розрахунків з бюджетом, тощо. ДПС України постійно працює над розширенням джерел інформації про можливі порушення. Наприклад, у 2019 році почали використовувати щоденні дані про виторги через РРО<sup>211</sup>.

На основі цієї інформації визначаються платники, які підлягають включенню до плану-графіка документальних планових перевірок, а також стосовно яких необхідно призначити позапланову чи фактичну перевірку<sup>212</sup>. Отримана за наслідками такого моніторингу інформація повинна слугувати так званими «червоними прапорцями»

(red flags) для податкових органів — тобто вона позначає ризики, які можуть свідчити про порушення законодавства. Проте сама по собі вона не є підставою до застосування до платників заходів впливу. Адже за своєю суттю така інформація не є всебічно перевіреною та, відповідно, не може вважатися достовірною. ПК України встановлює, що така інформація не вважається достатньою підставою для призначення позапланової документальної перевірки платника. Відтак, перш ніж призначити перевірку, податковий орган зобов'язаний звернутися до платника для отримання пояснень та документів<sup>213</sup>.

Проблема полягає у тому, що на практиці податкова часто посилається на таку інформацію (зокрема, на інформацію із ІС «Податковий блок») як на нібито достовірно встановлену. На підставі такої інформації приймаються рішення, які зачіпають права та законні інтереси платників податків. При цьому останнім навіть не надається право на доступ до такої інформації та на участь у прийнятті рішення (в тому числі можливість таку інформацію спростувати). Найбільш поширеними прикладами є рішення про відповідність платника критеріям ризиковості або зупинення реєстрації податкових накладних платника<sup>214</sup>. Проте проблематика прийняття рішень на основі інформації ІС «Податковий блок» актуальна і для випадків призначення та проведення податкових перевірок. У своїй практиці Рада зустрічала багато випадків, коли висновки податкового органу за результатами проведеної перевірки ґрунтуються виключно на інформації із ІС «Податковий блок» та не посилаються на іншу інформацію, яка була доступною під час проведення податкової перевірки.

З огляду на те реальне значення, яке надається інформаційним базам даних при

<sup>210</sup> Пункт 2 Розділу III Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 524 від 2 червня 2015 року («Порядок формування плану-графіка»).

<sup>211</sup> <https://www.obozrevatel.com/ukr/economics/economy/pro-byudzhnet-karantin-ta-vtratu-5-mlrd-na-pdv-intervyu-z-golovoju-podatkovoi-verlanovim.htm>

<sup>212</sup> Пункту 3 Розділу III Порядку формування плану-графіка.

<sup>213</sup> Стаття 78.1.1 ПК України.

<sup>214</sup> Про що детально ідеться у Розділі 2.4.2.

здійсненні податкового контролю, платники доволі часто намагаються оспорити дії податківців щодо внесення певної інформації чи суджень до цих баз даних. Проте суди не поспішають звужувати право податкових органів проводити діяльність із інформаційно-аналітичного забезпечення у різних її формах (в тому числі у формі внесення до ІС «Податковий блок» певних даних та суджень податкових органів та опрацювання такої інформації). На думку судів, інформація, зібрана відповідно до норм ПК України, може зберігатися та опрацьовуватися в інформаційних базах податкових органів або безпосередньо посадовими (службовими) особами податкової<sup>215</sup>, що саме по собі не порушує права та законні інтереси платників податків. Зібрана податкова інформація та результати її опрацювання можуть використовуватись для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань, а також Мінфіном — для формування та реалізації єдиної державної податкової та митної політики<sup>216</sup>. Лише після того, як внаслідок використання такої

податкової інформації контролюючий орган прийме певне рішення, яке зачіпатиме права та законні інтереси платника — у останнього виникне право на оскарження.

Усталена судова практика фактично виключає можливість оскарження дій податківців по внесенню та опрацюванню відомостей в інформаційних базах даних. Поряд з цим, такі дії подекуди мають значний вплив на інтереси платників податків. Відтак, Рада вважає за необхідне наголосити на важливості того, щоб діяльність податкових органів із інформаційно-аналітичного забезпечення відбувалась на засадах добросовісності та розумності. Оскільки суди сприймають інформацію у базах даних контролюючих органів як таку, що сама по собі не зачіпає права платників податків (тобто, за своєю сутністю має технічний, проміжний характер), то й контролюючим органам слід сповідувати аналогічне ставлення до неї, не перебільшуючи її доказового значення та ваги, у тому числі — в ході податкових перевірок.

## 6.2 Планові перевірки: призначення, формування та коригування планів-графіків

22 грудня 2017 року ДФС України вперше опублікувала на своєму офіційному сайті план-графік проведення документальних перевірок на 2018 рік, як цього вимагала стаття 77.1 ПК України. Для цілей відбору юридичних осіб для включення до плану-графіка затверджено критерії трьох ступенів ризику (високого, середнього та низького), які покривають фактично весь спектр господарської діяльності платників<sup>217</sup>. Наприклад, існує 28 критеріїв, за якими платник податків — юридична особа може бути віднесений до високого ступеню ризику, і, відповідно, з великою вірогідністю

потрапити у план-графік. Серед найпоширеніших критеріїв — операції з «сумнівними» контрагентами, певні аномалії у динаміці окремих показників фінансової та податкової звітності платника податків, відкриті кримінальні провадження за фактами ухилення від сплати податків тощо.

Платники податків мали розумні очікування, що опублікований план-графік залишатиметься незмінним протягом усього 2018 року. Проте такі очікування виявилися марними. Так, починаючи з

<sup>215</sup> Постанова Верховного суду від 20 листопада 2019 року у справі №480/4006/18, Постанова Верховного Суду від 25 квітня 2018 року у справі № 826/1902/15, Постанова Верховного Суду від 18 вересня 2018 року у справі № 818/398/15, Постанова Верховного Суду України від 4 листопада 2015 року у справі № 21-1654a15.

<sup>216</sup> Постанова Верховного Суду від 2 березня 2018 року у справі № 820/2762/17.

<sup>217</sup> Пункт 5 Розділу III Порядку формування плану-графіка.

2018 року, керуючись нормами Порядку формування плану-графіка, податкові органи періодично коригували план-графік, зокрема включали до нього нових платників та змінювали дати проведення перевірок. Як правило, внаслідок коригування плану-графіка кількість перевірок збільшувалася.

Незважаючи на активні заперечення платників податків ДПС України продовжула практику коригування плану-графіку кілька років поспіль. Останнє таке коригування відбулося в кінці червня 2020 року<sup>218</sup>.

При цьому, на переконання ДПС України, ПК України не заборонено коригувати плани-графіки шляхом включення до нього нових платників податків. На обґрунтування своєї позиції податкові органи традиційно апелювали до підпунктів 1 та 3 розділу I та пункту 4 розділу III Порядку формування плану-графіка, яким встановлено їхнє право коригувати план-графік. Порядок прийнято відповідно до статті 77.2 ПК України, яким передбачено, що порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюється Мінфіном. Вказаними нормами, зокрема, встановлено, що оновлення річного плану-графіка здійснюється у разі його коригування. Також закріплено право територіальних органів ДПС майже щомісячно формувати проекти коригування планів-графіків згідно із формою Додатку 2 до Порядку.

Позицію податкової також підтримував Мінфін, який власне і розробив та затвердив відповідний Порядок. Так, в рамках опрацювання скарги від суб'єкта господарювання, якого було включено в план-графік шляхом його коригування у 2018 році, Рада апелювала до Мінфіну. Проте останній фактично підтримав

позицію ДПС України та повідомив Раду про те, що:

*«коригування необхідне для оперативного реагування на випадки, коли підприємства, щодо яких існує велика вірогідність недоплати або приховування об'єкта оподаткування, з метою охоплення контрольно-перевірочними заходами, які сприятимуть уникненню значних втрат бюджету».*

Впевненість податкових органів у своєму праві коригувати план-графік також підкріплює ряд судових рішень, винесених на їхню користь<sup>219</sup>. На жаль, наявна судова практика ще не продемонструвала одностайного підходу, адже протягом останніх років судові рішення приймалися як на користь платників, так і на користь податкових органів. У цілій низці рішень суди дійшли висновку про те, що чинним законодавством України податковій не надано повноваження щодо коригування у поточному році вже сформованого і затвердженого річного плану-графіка проведення перевірок шляхом включення до нього нових платників податків<sup>220</sup>. Тому платники із нетерпінням очікували на сформування правової позиції Верховного Суду по питанню коригування плану-графіка, яка б поставила крапку у цьому протистоянні.

Проте вирішив цей спір сам законотворець. Так, 23 травня 2020 року набув чинності Закон № 466-IX. Законом було, зокрема, внесено зміни до статті 77.2 ПК України, якими передбачено, що план-графік може коригуватися, але не частіше, ніж один раз в першому кварталі та один раз в другому кварталі, тобто лише двічі протягом року. Разом із тим, Закон встановлює і виключення у випадках, коли зміни пов'язані із змінами найменування

<sup>218</sup> <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/402509.html>

<sup>219</sup> Рішення Харківського окружного адміністративного суду від 26 лютого 2019 року у справі № 520/10663/18; Постанова Воського апеляційного адміністративного суду від 17 квітня 2019 року у справі № 460/2672/18.

<sup>220</sup> Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 26 лютого 2019 року у справі № 810/2099/18; Рішення Донецького окружного адміністративного суду від 4 жовтня 2018 року у справі № 0540/5690/18-а.



платника, який вже був включений до плану-графіка, та/або виправлення технічних помилок. В таких випадках план-графік може очевидно бути скоригований за потребою без будь-яких обмежень.

Зі свого боку Рада вважає, що коригування плану-графіка податкових перевірок шляхом включення нових платників податків, яке відбувалося у 2018, 2019 роках та на початку 2020 року, суперечить положенням законодавства. Так, згідно з правилом, яке міститься у частині 2 статті 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією України та законами України. Оскільки ані ПК України, ані Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності»<sup>221</sup>, ані жоден інший закон не передбачали право податкової коригувати чи оновлювати вже оприлюднений план-графік у 2018, 2019 роках та на початку 2020 року, — відповідне право не може бути встановлене підзаконним нормативно-правовим актом (який приймається на основі та на виконання закону), яким є Порядок формування плану-графіка.

Принагідно варто наголосити, що положення про завчасне оприлюднення плану-графіка були внесені до ПК України на підставі Закону № 1797-VIII. Цей закон було прийнято з метою покращення інвестиційного клімату в Україні за рахунок спрощення податкової системи та адміністрування податків, що, в свою чергу, було покликано здійснити позитивний вплив на економічне зростання, залучення інвестицій та створення робочих місць<sup>222</sup>. Отже, при

підготовці законопроекту законотворець не ставив за мету надати додаткові чи ширші повноваження податковим органам в частині оперативного відпрацювання податкових ризиків чи реагування на них. Відтак, на думку Ради, до внесення відповідних змін до ПК України у 2020 році у податкової були відсутні підстави тлумачити та застосовувати норми статті 77.1 ПК України у спосіб, який обтяжував становище платника податків — тобто дозволяв коригувати план-графік податкових перевірок.

Рада переконана, що податковим органам уже і так доступний широкий спектр повноважень для оперативного реагування на випадки недобросовісної поведінки платників. Так, окрім планових перевірок заходів, вони також мають право проводити камеральні, позапланові та фактичні перевірки<sup>223</sup>. Відтак, надання можливості податковій використовувати планові податкові перевірки як інструмент оперативного реагування на порушення законодавства фактично суттєво розширює повноваження податкових органів.

Внесені нещодавно законотворцем зміни до статті 77.2 ПК України дозволили певною мірою відновити баланс між правами платників та податкової, адже право податкової коригувати план-графік тепер урегульовано. Разом із тим, такі нові правила повинні іще пройти перевірку на практиці, адже поки невідомо, яким чином податкові органи тлумачитимуть термін «технічна помилка», наявність якої даватиме їм підстави коригувати план-графік ледве не щомісяця. Опублікований ДПС України план-графік містить досить небагато інформації, де могла б закрестися технічна помилка — це найменування платника, його код ЄДРПОУ, місяць

<sup>221</sup> Частина 1 статті 5 Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» встановлено, що 1. внесення змін до річних планів здійснення заходів державного нагляду (контролю) не допускається, крім випадків зміни найменування суб'єкта господарювання та виправлення технічних помилок.

<sup>222</sup> Пояснювальна записка до проекту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо покращення інвестиційного клімату в Україні) / [https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=60443](https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60443).

<sup>223</sup> Стаття 75.1 ПК України.



початку податкової перевірки, відмітка про одночасне проведення перевірки іншими органами. Тому не можна виключити те, що податкова трактуватиме нові норми ПК України досить широко та в спосіб, який може обтяжити платників. Наприклад, податкова може вважати технічною помилкою певну податкову інформацію про платника, яка може бути виправлена в процесі моніторингу господарської діяльності надходженням нової податкової інформації.

Відтак, Рада вважає за необхідне чітко встановити значення терміну «технічна помилка» в контексті застосування статті 77.2 ПК України. Такий термін повинен бути розтлумачений в спосіб, який не буде обтяжувати платників та не буде розширювати і так досить широкі повноваження податкових органів.

### 6.3 Окремі проблеми призначення позапланових та фактичних перевірок

У результаті проведення заходів податкового контролю та моніторингу податкові органи на місцях можуть отримати податкову інформацію про імовірні порушення. Така інформація, в свою чергу, може бути підставою для проведення позапланової податкової перевірки. Вичерпний перелік підстав для проведення позапланової документальної перевірки міститься у ПК України<sup>224</sup>.

При цьому основним об'єктом критики з боку платників податків є насамперед стаття 78.1.1 та стаття 78.1.4 ПК України, де формулювання однієї з підстав для призначення позапланової перевірки викладено настільки широко, що податковий орган майже завжди має можливість таку перевірку призначити.

Зокрема, найчастіше податкова перевірка призначається на підставі цього пункту, якщо податковий орган отримав податкову інформацію, яка свідчить про порушення платником податків законодавства (в тому числі інформацію за результатами моніторингу платників). Проте наявність такої податкової інформації не може (сама по собі) бути підставою для призначення

позапланової податкової перевірки поки платнику податків не буде надано можливість надати свої пояснення та документальні підтвердження, які можуть спростувати здогадки або припущення податкової про наявність порушень. Тому саме на цьому етапі податкові органи надсилають платникам запити на підставі статті 78.1.1 ПК України про отримання пояснень та документального підтвердження щодо імовірних порушень валютного, податкового та іншого законодавства.

Якщо такий запит був складений з порушеннями встановлених законодавчих вимог, платник податків звільняється від надання на нього відповіді<sup>225</sup>. Тому, зважаючи на низький рівень довіри платників до податкової, призначення податкових перевірок в такий спосіб часто стає предметом судового оскарження, навіть якщо дефекти запиту незначні. Предметом оскарження в суді також стає факт призначення перевірки, коли платник переконаний, що він надав на запит податкового органу всі документи та необхідні пояснення, — а відтак

<sup>224</sup> Стаття 78 ПК України.

<sup>225</sup> Стаття 78.1.1 ПК України.

підстави для проведення документальної позапланової перевірки відсутні.

Суди погоджуються із важливістю відповідних функцій податкових органів, а, відтак, наголошують на обов'язку надання платником інформації на їх обґрунтований та законний запит<sup>226</sup>. Тому платникам слід бути обачними та обережними при відмові надати документи на запит податкових органів або при наданні неповного пакету документів. Відповідно до практики Верховного Суду, надані пояснення та документи мають бути повними, а податкові органи мають право оцінювати їх зміст. У разі якщо надані пояснення

та копії документів не усунули відповідні сумніви, — у податкового органу виникає обґрунтоване право на проведення перевірки<sup>227</sup>. При цьому, окремі дефекти запиту про надання інформації і наказу про призначення податкової перевірки значення не мають. Відповідно до усталеної судової практики, відсутність або неповнота посилань на конкретні пункти ПК України не повинні розглядатися як підстава для визнання наказу протиправним, якщо зі змісту такого наказу видається за можливе ідентифікувати передбачену законодавством фактичну підставу для призначення відповідної перевірки<sup>228</sup>.

## 6.4 Взаємодія між платниками та посадовими особами податкового органу під час перевірки

Усі питання взаємодії між платниками та представниками податкової під час податкових перевірок детально урегульовано методичними рекомендаціями<sup>229</sup>. Специфіка господарської діяльності платника визначає, які податки будуть у фокусі уваги податкового органу та, відповідно, які документи будуть витребувані у останнього. З метою організації ефективного спілкування та уникнення непорозумінь між платником та податковим органом

важливо належно фіксувати усі дії ревізорів та платника. Проте часто уникнути непорозумінь не вдається.

Нижче міститься більш детальний аналіз основних проблемних аспектів взаємодії між платниками та податковою під час проведення податкових перевірок, як на етапі надання документів ревізорам (Розділ 6.4.1) так і під час допуску до перевірки та проведенні інвентаризації (Розділ 6.4.2).

### 6.4.1 Надання документів

В ході перевірки податковий орган переважно запитує первинні та зведені облікові документи, а також розрахункові і касові документи. Якщо певні епізоди господарської діяльності викликають в

них питання, — податкові органи можуть витребувати пояснення та додаткові документи щодо них також. При цьому, однак, запитувані документи повинні бути пов'язані із предметом перевірки<sup>230</sup>.

<sup>226</sup> Постанова Верховного Суду від 2 березня 2018 року у справі № 820/2762/17.

<sup>227</sup> Постанова Верховного Суду від 20 червня 2018 року у справі № 808/3151/16.

<sup>228</sup> Постанова Верховного Суду від 2 березня 2018 року у справі № 820/2762/17.

<sup>229</sup> Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків, затверджені Наказом ДФС України № 22 від 31 липня 2014 року.

<sup>230</sup> Стаття 85 ПК України.

Податкова перевірка проводиться на підставі оригіналів або належно засвідчених копій первинних документів<sup>231</sup>. Для великих платників податків передбачений спеціальний порядок надання документів в електронній формі<sup>232</sup>.

З метою організації ефективного спілкування та уникнення непорозумінь між платником та податковим органом, важливо належно фіксувати дії ревізорів, факт передачі документів, а також відмови від надання документів. Зазвичай факт передачі документів фіксується описом або актом передачі, які повинні бути підписані представником податкової. Щоб довести факт належного надання документів ревізорам можна також подати їх офіційно через канцелярію податкового органу або надіслати поштою. Також слід переконатися, що податковий орган належно оформлює специфічні та притаманні фактичним перевіркам дії, такі як контрольна закупівля чи хронометраж<sup>233</sup>.

Варто окремо зупинитися на питанні витребування документів у платників під час **фактичних перевірок**, які є окремим видом перевірок. Фактичні перевірки проводяться за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів. Під час проведення фактичних перевірок необхідно звернути увагу на склад відомостей та документів, що мають право витребувати ревізори.

Наприклад, протягом останніх кількох років досить частою підставою для призначення перевірки було отримання інформації про так зване «приховане працевлаштування» (deemed employment), — тобто використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету<sup>234</sup>. В таких випадках перевіряється наявність належного оформлення трудових відносин, з'ясовуються питання щодо ведення обліку виконаної працівником роботи, обліку витрат на оплату праці, відомості про оплату праці працівника. Для з'ясування факту належного оформлення трудових відносин з працівником можуть використовуватися документи, що посвідчують особу, або інші документи, які дають змогу її ідентифікувати (посадове посвідчення, посвідчення водія тощо)<sup>235</sup>.

За спостереженнями Ради при цьому досить поширеною на практиці є ситуація, коли податківці вимагають відомості, які не мають прямого відношення до предмету перевірки, — а отже у суб'єкта перевірки є право відмовити в наданні таких документів. Наприклад, при здійсненні фактичної перевірки щодо працевлаштування співробітників податківці не мають право перевіряти документи каси чи відомості про нарахування та виплату заробітної плати. Так само під час здійснення перевірки щодо готівкових розрахунків, вимоги щодо надання документів відносно працевлаштування осіб підлягають задоволенню виключно в частині осіб, уповноважених на здійснення розрахунків та їх оформлення.

<sup>231</sup> Стаття 85 ПК України.

<sup>232</sup> Стаття 85.2 ПК України; Порядок надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки затверджено наказом Мінфіну від 07.11.2011 року № 1393.

<sup>233</sup> Статті 20.1.11 та 80.8 ПК України.

<sup>234</sup> Стаття 75.1.3 ПК України.

<sup>235</sup> Стаття 80.6 ПК України.

## 6.4.2 Адміністративний арешт майна

На початку та під час проведення податкових перевірок можуть виникати конфліктні ситуації, коли платник може бути незгодним із заходами, які застосовуються і, відтак, перешкоджати податковому органу їх проводити. В таких ситуаціях важливо встановити, чи є у податкової підстави для вжиття заходів та чи вживаються вони у законний спосіб. З іншого боку, слід також з'ясувати, чи є у платника законні підстави їм перешкоджати. Інакше такі ситуації загрожуватимуть платнику адміністративним арештом майна. Зазвичай такі ситуації включають недопуск ревізорів до перевірки та відмову проводити інвентаризацію під наглядом ревізорів.

### а) Допуск до перевірки

ПК України визначає умови та порядок допуску ревізорів до проведення документальних виїзних та фактичних перевірок<sup>236</sup>. Платник має право не допустити посадових осіб податкового органу до перевірки за наявності

певних підстав. Цим правом переважно користуються платники, які вважають наказ про призначення перевірки протиправним. При цьому ПК України визначає, що підставою для недопущення ревізорів є неперед'явлення або ненадіслання платнику податків належних документів (ідеться про направлення на проведення перевірки, копії наказу про проведення перевірки та службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки) або пред'явлення документів, що оформлені із порушенням вимог, встановлених ПК України (стосовно усіх перелічених документів ПК України зазначає конкретні вимоги)<sup>237</sup>.

Проте платникам слід бути обачними, адже у разі їх відмови від проведення документальної або фактичної перевірки (за наявності законних підстав для її проведення) або від допуску посадових осіб податкового органу, — останній має право вдатися до виняткового способу забезпечення виконання платником його обов'язків — до адміністративного арешту.

## Кейс № 25. Обгрунтований арешт майна скаржника

У травні 2019 року до Ради звернулася ФОП із Запоріжжя («Скаржник»). Скаржник не допустив ревізорів ГУ ДПС у Запорізькій області до перевірки, стверджуючи, що його було несвоєчасно повідомлено про проведення планової документальної виїзної перевірки. Зокрема, Скаржник пояснював, що йому не було вручено повідомлення та копія наказу про призначення перевірки принаймні за 10 днів до дати початку перевірки. Відповідні документи він отримав поштовим відправленням на пошті за 1 день по початку перевірки. У зв'язку із недопуском до перевірки, податковий орган прийняв рішення про застосування адміністративного арешту майна Скаржника.

Під час дослідження матеріалів скарги Рада встановила, що Скаржник був належно повідомлений про проведення перевірки у порядку, визначеному ПК України. Зокрема йому було надіслано рекомендованим листом (із повідомленням про вручення) копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням

<sup>236</sup> Стаття 81 ПК України.

<sup>237</sup> Абзац 5 статті 81.1 ПК України.

дати початку проведення такої перевірки із дотриманням строків, встановлених ПК України. Поштове відправлення було вручено адресату лише за 1 день до початку перевірки, тому що Скаржник не з'явився на пошту для його отримання.

Згідно з абзацом другим пункту 77.4 статті 77 ПК України: *«Право на проведення документальної планової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки».*

Відтак, оскільки ПК України не містить застереження щодо ознайомлення платника з вказаними документами саме за 10 днів до початку проведення такої перевірки за умови надсилання платнику належних документів, — Рада визнала, що твердження Скаржника про недобросовісну поведінку податкової не знайшло свого підтвердження. Окрім того, обґрунтованість арешту була підтверджена рішенням компетентного суду. Відтак, Скаржник постраждав, в першу чергу, через свою неухважність та необачність.

Адміністративний арешт може бути застосований як до коштів, так і до майна платника, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону<sup>238</sup>. В той час як підстави для застосування як адміністративного арешту майна, так і арешту коштів на рахунках платника податків однакові та визначені пунктом 94.2 статті 94 ПК України, — вони, тим не менш, розрізняються процедурою застосування<sup>239</sup>.

Арешт майна відмінного від коштів застосовується на підставі наказу керівника податкового органу. Проте якщо суд протягом 96 годин не підтвердить обґрунтованість арешту, адміністративний арешт майна платника податків припиняється в силу закону, безвідносно до причин, з яких рішення суду про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту не було прийнято<sup>240</sup>.

Разом з тим, арешт коштів на рахунок платника, — незважаючи на те, що він є складовою загального арешту майна платника, — здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення податкового органу до суду<sup>241</sup>.

Цікавим є питання застосування адміністративного арешту майна в той час, коли між платником та податковим органом паралельно є спір про право, тобто коли платник заперечує законність проведення перевірки, не допускає ревізорів до перевірки та оскаржує наказ про її призначення в судовому порядку<sup>242</sup>. Адже факт недопуску податкового органу до перевірки може бути не тільки незаконним (як вважає податкова при застосуванні адміністративного арешту), але і законним. Тому якщо в судовому порядку буде скасовано наказ про призначення податкової перевірки та, відтак, буде підтверджено відсутність законних підстав

<sup>238</sup> Статті 94.4 та 94.6 ПК України.

<sup>239</sup> Порядок застосування адміністративного арешту регламентовано Порядком застосування адміністративного арешту майна платника податків, затвердженим Наказом МФУ № 632 від 14 липня 2017 року.

<sup>240</sup> Стаття 94.19.1 ПК України.

<sup>241</sup> Стаття 94.6.2 ПК України.

<sup>242</sup> Верховний Суд підтвердив, що оскарження платником податків наказу податкового органу про проведення перевірки, рішення про застосування адміністративного арешту майна, безвідносно до обраного способу оскарження: в адміністративному або судовому порядку, є спором про право (Постанова Верховного Суду від 30 листопада 2018 року у справі № 826/2195/16).

для проведення перевірки, — таким чином буде встановлено і відсутність підстав для застосування адміністративного арешту.

Відтак — під час розгляду питань про обґрунтованість наказу про застосування адміністративного арешту до майна (або про накладення адміністративного арешту на кошти) — суди, перш за все, мали б з'ясувати законність рішення про призначення відповідної податкової перевірки. У одній такій справі Верховний Суд дійшов висновку про відсутність підстав для задоволення позову податкового органу про застосування арешту коштів платника, оскільки у зв'язку із визнанням незаконним та скасуванням наказу про призначення перевірки відпали умови для проведення перевірки, і відповідно для допуску посадових осіб податкової до проведення такої перевірки<sup>243</sup>.

Слід окремо зазначити, що до недавніх пір, згідно із правовою позицією Верховного Суду, допуск до перевірки нівелював правові наслідки процедурних порушень, допущених податковим органом під час призначення податкової перевірки. Відтак, вважалось, що платник не міг оспорювати законність призначення податкової перевірки, якщо він допустив ревізорів до перевірки.

Проте у нещодавньому рішенні Верховний Суд переглянув свою правову позицію та сформулював новий правовий висновок. Відтепер, незалежно від прийнятого платником податків рішення про допуск (недопуск) посадових осіб до перевірки, оскаржуючи в подальшому наслідки проведеної податковим органом перевірки у вигляді ППР та інших рішень, платник податків не позбавлений можливості посилатись на порушення податковою вимог законодавства щодо проведення

такої перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність таких ППР. При цьому, таким підставам позову, за їх наявності, суди повинні надавати правову оцінку в першу чергу; а у разі, якщо вони не визнані судом такими, що тягнуть протиправність рішень, прийнятих за наслідками такої перевірки, — переходити до перевірки підстав позову щодо наявності порушень податкового та/або іншого законодавства<sup>244</sup>.

### **б) Проведення інвентаризації під час податкової перевірки**

Питання застосування адміністративного арешту може також виникнути у випадку пред'явлення під час податкової перевірки ревізорами вимоги про проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), коштів, зняття залишків ТМЦ, готівки<sup>245</sup>.

Для проведення інвентаризації на підприємстві розпорядчим документом керівника створюється інвентаризаційна комісія з представників апарату управління підприємства, бухгалтерської служби та працівників підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товарознавці, економісти, бухгалтери), члени ревізійної комісії. Комісію очолює керівник підприємства (його заступник) або належно уповноважений керівник структурного підрозділу підприємства<sup>246</sup>.

Слід звернути увагу, що податківцям надано право вимагати проведення інвентаризації, проте прямо не передбачено, що інвентаризація повинна проходити під їх наглядом, а лише встановлено, що вони «можуть бути присутні при проведенні інвентаризації»<sup>247</sup>. Відтак, виходячи із

<sup>243</sup> Постанова Верховного Суду від 28 лютого 2019 року у справі № 813/483/17.

<sup>244</sup> Постанова Верховного Суду від 21 лютого 2020 року у справі №826/17123/18.

<sup>245</sup> Стаття 20.1.9 ПК України.

<sup>246</sup> Пункт 1 розділу II Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 року № 879.

<sup>247</sup> Пункт 1 розділу II Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Мінфіну від 02 вересня 2014 року № 879.



буквального тлумачення відповідної норми, платник зобов'язаний провести інвентаризацію на вимогу податкового органу, надати ревізорам можливість ознайомитися із інвентаризаційними описами ТМЦ та основних засобів, але прямо не зобов'язаний робити це у присутності представників податкової.

Відмова платника від проведення інвентаризації є підставою для застосування до нього адміністративного арешту майна<sup>248</sup>. Проте досить часто на практиці ревізори вимагають проведення інвентаризації у їх присутності, а відмову платника від допуску ревізорів до проведення інвентаризації сприймають як відмову від проведення інвентаризації. Якщо тлумачити норму не буквально та припустити, що кожному праву кореспондує відповідний обов'язок, — то слід розуміти, що ревізори мають право бути присутніми під час інвентаризації, якщо забажають (тобто право ревізорів бути присутніми під час проведення інвентаризації кореспондує із обов'язком платника їх допустити). Таке тлумачення допомагає зрозуміти, як діяти в ситуаціях, наприклад, коли недобросовісне підприємство продовжує обліковувати в офіційному обліку товар, який насправді було продано на «чорному ринку» та якого, відповідно, немає на складі.

Однак, варто відзначити, що Верховний Суд підтримав позицію платників та вказав,

що *«присутність посадових осіб органу, який оформив вимогу про проведення інвентаризації, не є обов'язковою»*. Відтак, Верховний Суд дійшов висновку про те, що якщо інвентаризація платником проведена, проте платник не допустив до проведення інвентаризації представників податкового органу, то підстави для застосування адміністративного арешту відповідно до статті 94 ПК України відсутні, оскільки вимога податкового органу про проведення такої інвентаризації у присутності посадових осіб податкової чинним законодавством не передбачена<sup>249</sup>. При цьому суд окремо наголосив на тому, що підставою для *«застосування арешту майна відповідно до підпункту 94.2.8 пункту 94.2 статті 94 ПК України є відмова платника податків взагалі від проведення інвентаризації, а не відмова від її проведення у присутності посадових осіб контролюючого органу»*.

Відтак, на думку Ради, ДПС України необхідно довести до податкових органів на місцях усталену судову практику, згідно із якою підставою для застосування арешту майна відповідно до статті 94.2.8 ПК України є відмова платника податків взагалі від проведення інвентаризації, а не відмова від її проведення у присутності посадових осіб податкового органу.

## 6.5 Оцінювання результатів контрольно-перевірочної діяльності: оприлюднення даних та виконання відповідних КРІ

Ось уже багато років поспіль ДФС України (зараз — ДПС України) звітує про результати своєї роботи за наслідками контрольно-перевірочної діяльності. Інформація про виконання доведених до ДПС

України КРІ розміщується на офіційному вебсайті ДПС України<sup>250</sup>. Така інформація повинна надавати громадськості та усім зацікавленим сторонам вичерпні дані про результати та якість такої роботи.

<sup>248</sup> Стаття 94.2.8 ПК України.

<sup>249</sup> Постанова Верховного Суду від 13 лютого 2019 року у справі №820/817/17.

<sup>250</sup> <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/>

Проте Рада занепокоєна, що спосіб, у який ДПС України оприлюднює інформацію про виконання КРІ в частині контрольно-перевірочної роботи не дозволяє оперативному отримати повну та точну інформацію про результати роботи податкових органів без спеціальних навичок та знань. Дані публікуються в окремих таблицях (частина в форматі Word, частина в форматі Excel) та містять відомості, які необхідно зводити та порівнювати самостійно. Наприклад, в окремих двох таблицях містяться дані щодо кількості податкових перевірок та сум донарахувань за такими перевітками (у форматі Word), а в окремій таблиці інформація щодо кількості перевірок та сум донарахувань у розрізі областей (у форматі Excel).

Рада впевнена, що із сучасним розвитком новітніх технологій обробки та оприлюднення великих даних, у ДПС України є усі можливості для оприлюднення даних про результати контрольно-перевірочної роботи максимально повно та у більш зручному форматі. Також важливо забезпечити можливість ефективної роботи користувача із оприлюднюваними даними, зокрема, проводити «розумний» пошук, групувати дані та співставляти їх. Рада переконана, що відкритість та прозорість ДПС України при оприлюдненні даних у зручному для використання форматі про результати контрольно-перевірочної діяльності сприятиме зростанню рівня довіри платників до роботи ДПС України. Відтак, Рада вважає доречним ДПС України забезпечити оприлюднення даних про результати контрольно-перевірочної роботи у єдиному форматі, а також забезпечити можливість ефективної роботи користувача із оприлюднюваними даними, зокрема, проводити «розумний» пошук, групувати дані та співставляти їх.

Відтак, в контексті питань, яких ми торкнулися у цьому Розділі, Рада вважає за необхідне окремо наголосити, що при встановленні КРІ для ДФС України у 2016 році Мінфін зазначив, що очікує, що за наслідками впровадження ризик-орієнтованого підходу, планові перевірки будуть складати у 2017 році не менш, ніж 40% від загальної кількості перевірок<sup>251</sup>. Проте оприлюднена ДФС України інформація про виконання індикативів не дозволяє підтвердити належне досягнення поставлених цілей. Так, у 2017 році було проведено 7 985 позапланових податкових перевірок (результати яких узгоджено), в той час як у 2018 році — вже 13 841, а у 2019 році — 10 230<sup>252</sup>. При цьому, у 2017 році було проведено 4 085 планових перевірок (результати яких узгоджено), у 2018 році — 4 516, а у 2019 році — 3 647. Таким чином, хоча за 2017 рік відповідний показник був фактично виконаний, то в подальші роки показники відповідного співвідношення погіршилися.

При цьому, Рада звертає увагу, що у встановлених для ДФС/ДПС України КРІ на 2019 рік такого показника як співвідношення між плановими та позаплановими (за ініціативи податкової) перевітками не було. Інформація про встановлення такого показника на 2020 рік відсутня. Отже, можемо припустити, що ДПС України та Мінфін наразі не вважають такі дані важливими, а, відтак, цілком імовірно, що їх не відслідковують.

З свого боку Рада переконана, що Мінфіну необхідно встановити для ДПС України КРІ для вимірювання якості ризик-орієнтованого підходу. Такий КРІ повинен вимірювати співвідношення між кількістю планових та позапланових (за ініціативи податкової) перевірок платників у звітному періоді та передбачати поступове збільшення кількості планових перевірок та зменшення позапланових.

<sup>251</sup> Лист Мінфіну від 27.09.2016 року № 31-11000-07-10/27318.

<sup>252</sup> <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/>

## Рекомендації Ради:

З метою забезпечення належного функціонування ризик-орієнтованого підходу та захисту прав платників під час призначення та проведення податкових перевірок Рада рекомендує наступне:

- 25. Міністерству фінансів України** — з метою приведення у відповідність з нормами Закону № 466-IX внести зміни до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 524 від 2 червня 2015 року, які б містили виключний перелік випадків, які підпадають під поняття «технічна помилка», як підстави для коригування плану-графіка для цілей застосування статті 77.2 ПК України. Такий перелік не повинен розширювати повноваження податкових органів.
- 26. Державній податковій службі України** — довести до податкових органів на місцях усталену судову практику, згідно із якою підставою для застосування арешту майна відповідно до статті 94.2.8 ПК України є відмова платника податків взагалі від проведення інвентаризації, а не відмова від її проведення у присутності посадових осіб податкової.
- 27. Державній податковій службі України** — забезпечити оприлюднення даних про результати контрольної-перевірочної роботи у єдиному форматі даних, а також забезпечити можливість ефективної роботи користувача із оприлюднюваними даними, зокрема, проводити «розумний» пошук, групувати дані та співставляти їх.
- 28. Міністерству фінансів України** — встановити для Державної податкової служби України щорічний KPI для вимірювання якості ризик-орієнтованого підходу. KPI повинен вимірювати співвідношення між кількістю планових та позапланових (за ініціативи податкової) перевірок платників у звітному періоді та передбачати поступове збільшення кількості планових перевірок та зменшення позапланових.

## 7 ОСКАРЖЕННЯ ВИСНОВКІВ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

Рада вважає наявність дієвої процедури адміністративного (відомчого) оскарження рішень, дій та бездіяльності органів державної влади та місцевого самоврядування вкрай важливою гарантією захисту прав бізнесу. Вказана процедура дає можливість вирішувати спори між бізнесом та публічними суб'єктами в позасудовому порядку, відтак — дозволяє економити ресурси обох сторін, не відволікаючи їхній час та кошти на врегулювання спору у суді.

Саме з цих міркувань вказаній темі було присвячено Системний звіт Ради «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації» (липень 2019). Документ містить комплекс рекомендацій Ради, спрямованих на вдосконалення інституту адміністративного (відомчого) в Україні. Імплементация цих системних рекомендацій повинна мати вплив на більшість сфер публічного адміністрування та нагляду, включаючи й сферу податкового адміністрування.

В цьому ж Системному звіті тема оскарження результатів податкових перевірок розглядається тією мірою, в якій специфіка податкової сфери потребує особливого підходу. Відтак, в цьому розділі ми зосередимось на проблемах, які притаманні виключно оскарженню результатів податкових перевірок, або ж проявляються у цій сфері, за спостереженнями Ради, особливо гостро. З метою вирішення цих проблем, Рада напрацювала низку рекомендацій. За своєю суттю ці рекомендації є вужчими та більш точковими, аніж рекомендації більш загального характеру, видані Радою у Системному звіті «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації». Останні, між тим, залишаються повністю актуальними, у тому числі й щодо податкової сфери.

З точки зору превалювання суті над формою, процедуру оскарження результатів податкових перевірок в Україні умовно можна назвати двоступеневою:

- 1) спочатку платник може врегулювати розбіжності із контролюючим органом шляхом подання своїх заперечень на висновки, які містяться в акті податкової перевірки;
- 2) якщо висновки акту податкової перевірки залишаються в силі (повною мірою або частково), а контролюючий орган на їх підставі видає ППР, — платник може оскаржити відповідні ППР до ДПС України як до органу вищого рівня.

«Адміністративним оскарженням» у класичному розумінні обсягу цього поняття є лише друга з вказаних процедур, оскільки об'єктом оскарження є, власне, належним чином формалізоване рішення суб'єкту владних повноважень. Першу ж прийнято розглядати радше як завершальну складову частину податкової перевірки, яка передуює винесенню ППР.

З точки зору бізнесу, втім, ці термінологічні нюанси не мають такого істотного значення, оскільки до обох процедур бізнес вдається з ідентичною метою — домогтися перегляду необґрунтованих висновків, винесених/зроблених за результатами податкових перевірок.

Відтак, аналіз механізму розгляду заперечень платників податків на акти податкових перевірок (Розділ 7.1) далі продовжиться комплексним дослідженням різноманітних проблем, пов'язаних з дієвістю процедури адміністративного оскарження саме у податковій сфері (Розділ 7.2). Розділ закінчується низкою рекомендацій, які стосуються описаних в ньому проблем.

## 7.1 Розгляд заперечень платників податків на акти податкових перевірок

Дискусія щодо недоліків процедур, пов'язаних із узгодженням результатів податкових перевірок та шляхів виправлення цих недоліків триває уже не перший рік.

Проте, на думку Ради, в цій дискусії вкрай мало уваги приділяється першій з двох існуючих процедур, яка здійснюється на рівні податкового органу, що проводить податкову перевірку. Йдеться про процедуру розгляду заперечень платника на акт перевірки.

Багатьом платникам знайомі ситуації, коли донарахування контролюючих органів на місцях були повністю скасовані під час розгляду у ДПС України, проте складно пригадати аналогічні випадки повного

скасування донарахувань під час розгляду заперечень платника контролюючим органом на місці. Це, поряд із багатьма іншими факторами, може свідчити про вкрай низьку ефективність цієї процедури. Платники податків демонструють низький рівень довіри до процедури розгляду заперечень на акт перевірки як до способу захисту своїх прав, адже вони скептично оцінюють перспективи перегляду контролюючим органом на місці висновків, зроблених його власними фахівцями. Рада, відповідно, чує непоодинокі нарікання платників на те, що розгляд заперечень на акт проводиться контролюючим органом «для галочки», що добре ілюструє наведений нижче кейс.

### Кейс № 26. Відсутність уваги контролюючого органу до аргументів Скаржника

У квітні 2020 року до Ради звернулося велике виробниче підприємство із Хмельницької області (надалі — «Скаржник») зі скаргою на ППР. До моменту звернення до Ради Скаржник самостійно намагався вирішити спірні питання із контролюючим органом на місці в рамках процедури розгляду його заперечень на акт перевірки. Оскільки планова виїзна документальна перевірка охопила велику кількість епізодів нереальності операцій із багатьма контрагентами за великий період часу (два з половиною роки), надані Скаржником заперечення до акту перевірки містили 255 сторінок тексту, а матеріали заперечень були дуже об'ємними та важили близько 10 кг.

Як пізніше з'ясував Скаржник, того ж дня, коли відбувся розгляд заперечень та на якому Скаржник звернувся до контролюючого органу із проханням ретельно розглянути його заперечення, йому було надано відповідь на заперечення на 23 сторінках. Це дає підстави припустити, що із великою імовірністю контролюючий орган не мав наміру приділити належну увагу поясненням та аргументам Скаржника і відповідь на заперечення уже була готова на момент зустрічі Скаржника із контролюючим органом, а відтак розгляд заперечень носив виключно «церемоніальний характер».

Оскільки, як показує практика, контролюючі органи на місцях часто не переглядають навіть відверто необґрунтовані або неправомірні висновки ревізорів, на вищій в ієрархії податковий орган (ДПС України) покладається тягар розгляду занадто великої кількості адміністративних скарг. Відтак, ДПС України в першу чергу повинна бути зацікавлена у підвищенні якості розгляду заперечень контролюючими органами на місцях.

Відтак, на думку Ради, на першому етапі узгодження результатів податкових перевірок складно забезпечити ефективність, адже розгляд заперечень платника проводить орган, посадові особи якого проводили податкову перевірку, відтак сам по собі процес не є безстороннім (неупередженим)<sup>253</sup>. Проте Рада переконана, що цю процедуру можна значною мірою удосконалити.

Наразі ефективність процедури розгляду заперечень платників жодним чином не відслідковується на рівні ДПС України та Мінфіну, принаймні відповідні дані не оприлюднюються. Як більш детально описано у Розділі 7.2.6 нижче, статистика податкових органів щодо процедури адміністративного оскарження покриває лише дані щодо уже виданих ППР, проте жодним чином не враховує, яка частина висновків ревізорів була скасована самим контролюючим органом до прийняття ППР.

З огляду на це, Рада переконана, що належний контроль за якістю результатів першого етапу оскарження результатів податкових перевірок повинен включати:

- 1) збір ДПС України максимально повних статистичних даних щодо результатів розгляду заперечень (включно з іменами та прізвищами ревізорів). Не всі відповідні дані підлягатимуть

оприлюдненню, проте збір та обробка таких даних ДПС України зможуть пролити світло на забезпечення якості відповідної процедури в регіонах та навіть відслідкувати посадових осіб контролюючих органів, які систематично приймають необґрунтовані рішення;

- 2) оприлюднення ключових показників таких статистичних даних на сайті ДПС України;
- 3) встановлення для ДПС України зі сторони Мінфіну KPI в частині організації та ведення роботи на цьому етапі урегулювання наслідків податкового контролю та звітування ДПС України про виконання таких KPI.

Рада вважає, що ДПС України необхідно забезпечити збір та оприлюднення щонайменше наступної статистики (як в абсолютних числах так і у відсотковому вираженні):

- 1) результати розгляду заперечень платників на акти податкових перевірок в розрізі регіонів та сум донарахувань;
- 2) результати адміністративного оскарження (в розрізі сум та кількості ППР) в ДПС України в розрізі регіонів, у яких були прийняті відповідні ППР;
- 3) результати судового оскарження (в розрізі сум та кількості ППР) в розрізі регіонів, у яких були прийняті відповідні ППР.

Необхідно наголосити на тому, що частина відповідної статистики уже оприлюднюється ДПС України, проте лише в «позитивному ключі», тобто оприлюднюються дані лише щодо кількості перевірок, результати яких узгоджено, а також щодо сум донарахувань, які підлягають погашенню<sup>254</sup>.

<sup>253</sup> У Системному звіті «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації» Рада висвітлювала загальні особливості дотримання принципу безсторонності (неупередженості) органів оскарження у випадку якщо розгляд адміністративної скарги здійснює орган, який прийняв спірне рішення (див. розділ 3.2.1 «а» зазначеного Системного звіту).

<sup>254</sup> Див, зокрема <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robotat/>



Безсумнівно, необхідно забезпечити збір та оприлюднення повної статистики, яка включатиме в тому числі негативні показники, зокрема — вичерпні результати розгляду заперечень, а також адміністративного та судового оскарження, за наслідками яких донарахування були скасовані.

## 7.2 Проблеми, пов'язані із дієвістю процедури адміністративного оскарження

Процедура оскарження ППР до вищого за рівнем органу — ДПС України, є, власне, класичною процедурою адміністративного оскарження. Відповідно до кращих практик, під час такої процедури має забезпечуватись змагальність сторін, а орган оскарження має розглядати скарги неупереджено та всебічно.

Втім, ще під час написання системного звіту з аналогічної податкової тематики у 2015 році (тобто більше 5 років тому) Рада констатувала, що контролюючі органи зазвичай використовують фіскальний підхід в процедурі адміністративного оскарження їх рішень, а система адміністративного оскарження не стала ефективним інструментом оскарження для платників. Тому з метою удосконалення процедури адміністративного оскарження 21 жовтня 2015 року було впроваджено Порядок № 916.

Зокрема, відповідно до Порядку № 916 розгляд матеріалів скарги у закритому засіданні відбувається за участю уповноваженого представника Ради, якщо подано відповідне клопотання платником. Також у Ради є можливість подавати власні заперечення. Платник може клопотати про відкритий розгляд матеріалів скарги та здійснювати фото- та відеофіксацію. На практиці, велика частина платників

широко користується такими додатковими можливостями.

Загалом можемо відзначити покращення якості розгляду матеріалів скарг на рівні ДПС України як з точки зору процедури, так і якості розгляду. Проте реальне виконання рекомендацій Ради поки що далеке від завершення в силу цілого ряду причин, які, на думку Ради, лежать в першу чергу в площині правозастосування.

Далі будуть розглянуті наступні аспекти адміністративного оскарження, які, на думку Ради, мають потенціал для подальшого вдосконалення: i) залучення до розгляду скарг зацікавлених третіх осіб (Розділ 7.2.1); ii) використання сучасних технологій (Розділ 7.2.2); iii) виконання контролюючим органом обов'язку доведення правомірності власних оскаржуваних рішень, а органом оскарження — обов'язку мотивування своїх рішень про результати розгляду скарг (Розділ 7.2.3); iv) врахування під час розгляду скарг судової практики (Розділ 7.2.4); v) оприлюднення рішень, прийнятих за результатами оскарження (Розділ 7.2.5); та vi) встановлення коректних показників ефективності (так званих KPI) для процедури оскарження (Розділ 7.2.6).

## 7.2.1 Залучення третіх осіб до процедури адміністративного оскарження

Практична реалізація принципу офіційності<sup>255</sup> — одного з визнаних у світовій практиці принципів адміністративної процедури — зобов'язує орган оскарження не обмежуватись пасивним сприйняттям доказів, які надані учасниками провадження (скаржником, органом, рішення, дія чи бездіяльність якого оскаржуються, тощо). Для цього органу оскарження надається право з власної ініціативи збирати ті докази, які, на його думку, потрібні для всебічного та об'єктивного розгляду конкретної скарги.

Всебічне вивчення матеріалів скарги можливе за умови дотримання цілого ряду умов. Мова йде, зокрема, про залучення представників контролюючого органу, які проводили податкову перевірку, залучення представників Мінфіну, особливо у випадках, коли в рамках розгляду скарги розглядають методологічні питання, а також забезпечення присутності під час розгляду скарг посадових осіб ДПС України, які уповноважені приймати рішення по скарзі. Проте Рада спостерігає, що на практиці вимога щодо якісної та ефективної взаємодії між державними органами (так званої «широї співпраці»<sup>256</sup>) часто не виконується.

Так, Порядок № 916 передбачає, що платник має право подавати клопотання про участь та надання пояснень під час розгляду матеріалів скарги осіб, які проводили перевірку, приймали рішення (вчиняли дії) або брали участь у прийнятті оскаржуваного рішення. При цьому Порядок № 916 не встановлює обов'язку ДПС України таку присутність забезпечити. Так само ДПС України не може забезпечити

присутність на розгляді скарг представників Мінфіну, хоча така можливість передбачена Порядком № 916. З практичної точки зору, реалізація таких положень може бути ускладнена насамперед завантаженістю відповідних органів, а також неможливістю фізичної присутності під час розгляду скарги. Проте такі проблеми можна було б ефективно та оперативно вирішити, якщо залучати їх в онлайн режимі (наприклад, за допомогою телеконференції).

Відтак, на думку Ради, слід уточнити положення Порядку № 916 та передбачити можливість залучення представників контролюючих органів на місцях та Мінфіну за допомогою онлайн засобів зв'язку, що допоможе спростити їх залучення та забезпечити платникам повну реалізацію їхнього права на залучення відповідних представників та усесторонній розгляд їхніх скарг.

Варто також відзначити, що процедура адміністративного оскарження у податковій сфері фактично не передбачає участі незалежних експертів та інших органів державної влади<sup>257</sup>. Разом із тим, таке залучення тільки б сприяло всебічному та якісному розгляду. Окрім того, інколи під час розгляду скарги контролюючим органом об'єктивно виникає необхідність з'ясувати позицію іншого державного органу із питання, яке стало предметом спору із платником. Окрім Мінфіну, найчастіше потреба виникає у залученні представників НБУ з питань валютного регулювання, Держгеокадастру — щодо питання визначення бази оподаткування земельним податком (орендною платою) тощо.

<sup>255</sup> Особливості дотримання принципу офіційності (безвідносно податкової сфери) у процедурі адміністративного оскарження висвітлені Радою у Системному звіті «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації» (див. розділ 3.4 зазначеного Системного звіту).

<sup>256</sup> Див. розділ 3.4.2 Системного звіту «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації».

<sup>257</sup> Більш широко (безвідносно податкової сфери) ці питання розглядалися Радою у розділах 3.3 «Відкритість та прозорість» та 3.4 «Офіційність» Системного звіту «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації».

Складність залучення представників НБУ або інших органів влади полягає у тому, що їхня участь прямо не передбачена Порядком № 916. Адже незважаючи на те, що питання валютного регулювання перебувають у компетенції НБУ та, відповідно, залучення представників НБУ може мати вирішальний вплив на вирішення питань платника (наприклад, питання належного документального оформлення змін до договору позики із нерезидентом) — участь представників НБУ можлива лише за їх згоди, та навіть більше — доброї волі. Проте складно уявити, що НБУ проявить таку добру волю, якщо формально розгляд скарги платника проводить ДПС України. Інколи на практиці платникам вдається отримати письмову позицію НБУ. Проте з точки зору якості розгляду та належного відновлення прав платника, цього зазвичай недостатньо.

З огляду на вищевикладене, вважаємо за доцільне послатися на Системний звіт Ради «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації», в якому вже наголошувалось на важливості налагодження співпраці між органом оскарження та іншими органами влади в рамках процедури адміністративного оскарження. В даному випадку йдеться про співпрацю ДПС України із НБУ, Держгеокадастром тощо. Така співпраця може бути налагоджена, наприклад, шляхом підписання меморандумів про співробітництво та обмін інформацією. Доповнення Порядку № 916 нормами про можливість розгляду скарг за допомогою онлайн засобів зв'язку (про що детальніше йтиметься далі) дозволить максимально спростити залучення представників інших органів влади та пришвидшити процес взаємодії.

## 7.2.2 Ефективне використання сучасних технологій у адміністративному оскарженні

Рада уже зверталася<sup>258</sup> до питання використання сучасних технологій для забезпечення зручності та доступності процедури адміністративного оскарження, особливо для платників із регіонів. Для адміністративного оскарження рішень податкових органів це питання особливо актуальне, зважаючи на велику кількість скарг, які на регулярній основі опрацьовує ДПС України.

Важливість цього питання яскраво проявилася у зв'язку з оголошенням в Україні карантину. Починаючи з 16 березня 2020 з метою запобігання поширення вірусу COVID-19<sup>259</sup> ДПС України тимчасово припинила проведення особистого прийому громадян на виконання постанови КМУ від 11 березня 2020 № 211 «Про запобігання поширенню на території України коронавірусу COVID-19». Таким

чином, усі платники, які подали до ДПС України скарги на ППР із клопотаннями про розгляд матеріалів скарги за їх участі фактично втратили можливість реалізувати своє право бути почутим.

На прохання Ради ДПС України забезпечила дистанційний розгляд матеріалів скарг, які в той час знаходилися на розгляді Ради, у режимі телеконференції. Проте, наскільки відомо Раді, можливість такого розгляду скарг не була забезпечена для усіх платників на загальній основі (принаймні жодної офіційної інформації з цього приводу оприлюднено не було).

Таким чином, запровадження механізму дистанційного розгляду скарг буде саме на часі з огляду на системні зміни, які уже відбулися в організації спілкування та зустрічей на фоні пандемії COVID-19. Окрім

<sup>258</sup> Відповідні аспекти описані у Системному звіті «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації» (див. розділ 3.1.2 «b» зазначеного Системного звіту).

<sup>259</sup> <https://www.tax.gov.ua/media-tsentrv/novini/412046.html>

того, такий підхід узгоджується із новим форматом спілкування бізнесу та громадян із органами влади, передбаченим проектом Закону України «Про адміністративну процедуру»<sup>260</sup>, отже у довгостроковій перспективі такі зміни є невідворотними.

В довгостроковій перспективі Рада вважає за необхідне навіть розглянути

можливість переведення адміністративного оскарження виключно у електронний формат, побудований на електронному документообігу. У ДПС вже є успішний досвід роботи у такому форматі при оскарженні платниками рішень контролюючих органів про зупинення реєстрації податкових накладних або розрахунків коригувань до них.

### 7.2.3 Дотримання гарантій, наданих ПК України

Рада вважає, що ДПС України часто не забезпечує якісну складову розгляду матеріалів скарги при адміністративному оскарженні, зокрема, не забезпечує неухильне дотримання наданих ПК України платникам гарантій, а також належне обґрунтування рішень<sup>261</sup>.

ПК України закріплює ряд гарантій для платників, які мають на меті забезпечити належний розгляд їх скарги, а також захищають їх як «слабку» сторону (англійською «weak party») у взаємовідносинах із суб'єктом владних повноважень:

- 1) під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених ПК України, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган.<sup>262</sup>
- 2) у разі коли норма ПК України чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі ПК України, або коли норми

різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, — внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, — рішення приймається на користь платника податків (так звана «презупція правомірності рішень платника»)<sup>263</sup>.

На думку Ради, практична реалізація цих гарантій залишає бажати кращого, а вимірювання та оцінка ступеню їх реалізації взагалі ускладнені відсутністю належного обґрунтування рішень контролюючих органів.

Так, ані ПК України, ані Порядок № 916 не встановлюють, яким чином повинне бути обґрунтоване рішення контролюючого органу. На думку ж Ради, обґрунтоване рішення повинне не тільки відсилати до норм законодавства, але і містити належну

<sup>260</sup> Частина четверта статті 51 проекту Законопроекту №3475 (див. посилання: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=68834](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=68834)).

<sup>261</sup> Особливості реалізації принципу обґрунтованості, послідовності та системності в рамках процедури адміністративного оскарження (безвідносно податкової сфери) досліджувалися Радою у Системному звіті «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації» (див. розділ 3.7 зазначеного Системного звіту).

<sup>262</sup> Стаття 56.4 ПК України.

<sup>263</sup> Стаття 56.21 ПК України.

оцінку пред'явлених сторонами доказів і вмотивовані висновки за наслідками вивчення документів та матеріалів скарги, доречні та важливі аргументи сторін. Проте за відсутності системного регулювання даного питання<sup>264</sup>, контролюючий орган фактично самостійно встановлює стандарт обґрунтування для своїх рішень.

## 7.2.4 Врахування судової практики та перспектив судового оскарження.

Врахування судової практики контролюючими органами спрощує процес прийняття рішень, а також робить процес адміністративного оскарження більш передбачуваним. Проте врахування судової практики під час прийняття рішень як на місцях, так і ДПС України залишається проблемним питанням. Ця проблема має кілька вимірів.

**Перший вимір** — це врахування практики Верховного Суду<sup>265</sup>. Рада послідовно заохочує ДПС України враховувати правові позиції Верховного Суду та норму частина 5 статті 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» від 02.06.2016 року № 1402-VIII: *«Висновки щодо застосування норм права, викладені у постановках Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права»*. Під час розгляду справ Рада спостерігає, що ДПС України, як правило, враховує сформовану практику Верховного Суду. Разом із тим у Ради немає достатніх даних про врахування практики Верховного Суду контролюючими органами на місцях.

**Другий вимір** — це врахування усталеної судової практики за відсутності сформованої правової позиції Верховного Суду. Формування правових позицій Верховним Судом — це процес довготривалий, а також вибіркового, в той час як в сучасному динамічному світі швидкість бізнес-процесів зумовлює постійне виникнення нових питань, необхідність узгодження позицій із контролюючим органом та швидкий розвиток судової практики судів апеляційної інстанції. У практиці Ради непоодинокими є випадки, коли судова практика однозначно свідчить на користь платника податків, зокрема, коли бізнес-модель платника залишається незмінною протягом багатьох років підряд. Відтак, часто складається ситуація, коли в рамках податкових перевірок контролюючі органи піднімають одні і ті ж питання, донарахування по яких в подальшому скасовуються платником в судовому порядку. Проте при проведенні чергової податкової перевірки контролюючий орган відмовляється брати до уваги рішення суду, яке вступило в законну силу, стверджуючи, що нові донарахування стосуються нових обставин. На жаль, наразі нічого окрім здорового глузду не змушує контролюючий

<sup>264</sup> У розділі 3.7.1 Системного звіту «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації» Рада зазначала про таке: «[А]би рішення за скаргою задовольняло критерій обґрунтованості, орган оскарження зобов'язаний перевірити, чи при прийнятті спірного рішення були дотримані основні вимоги матеріального і процесуального права, а саме: i) чи встановлені усі релевантні факти; ii) чи підтверджені вони належними доказами та iii) чи правильно застосоване законодавство. Орган оскарження залишає спірне рішення у силі лише тоді, коли суб'єкт владних повноважень був «достатньо переконливим» у своїх висновках, а тому із «належною впевненістю» можна говорити про обставини, що лягли в основу його прийняття».

Відтак, частиною другою статті 81 Законопроекту №3475 передбачено, що суб'єкт розгляду скарги скасовує повністю або частково адміністративний акт у разі порушення норм матеріального права, суттєвого порушення процедури (включаючи компетенцію) або неправильного чи неповного встановлення обставин справи (див. посилання: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=68834](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=68834)).

<sup>265</sup> Поточна ситуація із врахуванням висновків Верховного Суду органом оскарження (безвідносно податкової сфери) описана у Системному звіті «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації» (див. розділ 3.7.3 зазначеного Системного звіту).



орган в такій ситуації привести свої висновки у відповідність із висновками суду.

**Третій вимір** — це врахування перспектив подальшого судового оскарження. Наразі у Ради поки немає достатніх свідчень того, що податкові органи приймають рішення за скаргами платників, враховуючи перспективи подальшого судового оскарження їх рішень. Як вже зазначалось вище, контролюючий орган зважуватиме перспективи судового оскарження із врахуванням правових позицій Верховного Суду, якщо такі є. Проте дуже складно переконати контролюючий орган враховувати судову перспективу на основі усталеної судової практики судів нижчого рівня.

На момент оприлюднення Попереднього звіту у 2015 році ДФС України не вела облік результативності розгляду справ платників у судовому порядку, хоча цей показник безпосередньо свідчить про ефективність роботи механізму апеляційного оскарження. Відповідний KPI (щодо частки судових рішень, які приймаються на користь ДФС після проходження процедури апеляційного оскарження) було доведено до ДФС України у 2016 році, в тому числі за активної участі Ради. В подальшому він відслідковується на постійній основі. Як описано у Розділі 7.2.6 нижче, за результатами 2019 року ДПС України відвітувала про їх майже повне виконання. Тим не менше, на думку Ради, відповідні KPI є об'єктивно занадто низькими для належної оцінки ефективності здійснених заходів податкового контролю.

Станом на сьогодні, ДПС України веде роботу по узагальненню судової практики та доведення її до відома контролюючих органів на місцях. Наразі таку роботу

проводить Департамент правового забезпечення ДПС України. На 2020 рік ДПС України також заплановано на щомісячній основі проведення роботи по узагальненню судової практики за результатами розгляду спорів за участі податкових органів та направлення судових рішень контролюючим органам на місцях для організації роботи, а також складання та аналізу звітності про результати розгляду скарг платників на рішення територіальних органів ДПС та підготовки оглядових листів<sup>266</sup>.

Примітно, що на 2020 рік запланований цілий комплекс заходів щодо впровадження системи моніторингу результативності розгляду судами податкових спорів, що пройшли процедуру адміністративного оскарження<sup>267</sup>. В подальшому, на щорічній основі передбачено оприлюднення результатів роботи із забезпечення прав платників податків у частині якісного, всебічного, об'єктивного розгляду скарг, зокрема щодо рівня підтвердження судом рішень процедури адміністративного оскарження.

Також передбачено запровадження моніторингу і систематизації результатів розгляду податкових спорів в адміністративному та судовому порядку і доведення їх до відома інших підрозділів ДПС з метою уніфікації підходів до адміністрування податків, зборів, платежів<sup>268</sup>. Ця робота включатиме:

- 1) підготовку та оприлюднення звіту про результати розгляду податкових спорів в адміністративному та судовому порядку, який міститиме огляд найбільш поширених спірних питань, що стають предметом оскарження, та належного шляху вирішення таких питань (який враховуватиме висновки, викладені у

<sup>266</sup> <https://www.tax.gov.ua/data/files/249880.pdf>

<sup>267</sup> Пункт 10 Розділу II Плану заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику, затверджений Постановою КМУ від 5 липня 2019 року № 542-р.

<sup>268</sup> Пункт 11 Розділу II Плану заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику, затверджений Постановою КМУ від 5 липня 2019 року № 542-р.



постановах Верховного Суду) з метою підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи; а також

- 2) узагальнення практики розгляду податкових спорів в адміністративному та судовому порядках, про що буде доведено територіальним органам ДПС.

Проте з огляду на карантинні заходи, запроваджені в Україні у зв'язку із епідемією COVID-19, можемо очікувати, що відповідна робота буде відкладена у часі.

## 7.2.5 Оприлюднення рішень ДПС України.

Окремою проблемою процедури адміністративного оскарження є, на думку Ради, необхідність забезпечення послідовності та системності при прийнятті рішень контролюючими органами за результатами розгляду скарг платників. Можливість ознайомлення із практикою розгляду подібних скарг дозволила б платникам реально зважити свої шанси на успіх у процедурі адміністративного оскарження, а також краще підготуватися до розгляду матеріалів скарги, особливо невеликим платникам, у яких обмежені ресурси для залучення професійних консультантів. Це також дозволить пересвідчитися платнику та третім сторонам, що при прийнятті рішення контролюючий орган не керується подвійними стандартами, що свідчитиме на користь відкритості та прозорості органів ДПС.

З огляду на вищенаведене, Рада вважає за необхідне повторно озвучити уже видану раніше рекомендацію<sup>269</sup> в контексті процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів, а саме про необхідність здійснювати публікацію рішень ДПС України, прийнятих за наслідками розгляду скарг платників. Доцільно проводити таку публікацію з урахуванням вимог щодо конфіденційності та захисту інформації у форматі реєстру. Необхідно вказувати у реєстрі інформацію про подальше оскарження відповідного рішення у судовому порядку (якщо таке буде) та його результати. Це дозволить забезпечити послідовність підходів контролюючих органів для платників. З технічної точки зору важливо забезпечити зручний інтерфейс такого реєстру рішень, щоб користувачі мали змогу здійснювати «розумний» пошук за ключовими словами, нормами законодавства та іншими параметрами.

<sup>269</sup> Див. детальніше розділи 3.3.2 «с» і 3.7.2 Системного звіту «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації».

## 7.2.6 Встановлення коректних KPI для процедури адміністративного оскарження

На думку Ради, практично забезпечити більш ефективну процедуру адміністративного оскарження можна за допомогою встановлення коректних KPI (ключових показників ефективності (key performance indicators (KPIs)), чіткого вимірювання стану їх виконання та коректного відображення у публічній звітності<sup>270</sup>. Починаючи з 2016 року для ДПС України встановлені KPI та остання регулярно звітує про їх виконання<sup>271</sup>. В тому числі встановлені 4 KPI, які так чи інакше оцінюють якість процедури адміністративного оскарження.

Про ефективність процедури адміністративного оскарження свідчать, в першу чергу, результати судового оскарження рішень контролюючого органу. Якщо донарахування контролюючого органу обґрунтовані та законні, — очікувано, що суд повинен підтверджувати рішення контролюючого органу, прийняте за результатами процедури адміністративного оскарження. Таким чином буде також підтверджено, що ресурси держави (зокрема, кошти на оплату працівників аудиту, судового збору тощо) були витрачені в розумний спосіб та ощадливо. Безсумнівно, що відповідні KPI також стратегічно мають на меті зменшення кількості перевірок та необґрунтованих донарахувань платникам.

Відтак, зазначені KPI фактично оцінюють два показники: (1) спори із платниками, вирішені в судовому порядку на користь податкової (в розрізі кількості таких

спорів та сум за ними), а також (2) частки узгоджених грошових зобов'язань, донарахованих за наслідками проведення перевірок.

За даними 2015 року тільки 8% нарахованих за наслідками податкових перевірок грошових зобов'язань були сплачені до бюджету (тобто були підтверджені в процедурі адміністративного або судового оскарження)<sup>272</sup>. Цікаво, що, як показує аналіз KPI, опублікований на сайті ДПС України, цей показник об'єктивно покращився, проте офіційно він не публікується<sup>273</sup>. Під час обговорення KPI для ДФС України у 2016 році передбачалося, що частка узгоджених податкових зобов'язань за результатами податкового аудиту повинна скласти щонайменше 75%<sup>274</sup>. Проте реальна статистика поки далека від досягнення такого високого показника.

Наприклад, згідно з даними ДПС України, з 1 лютого 2019 року по 1 січня 2020 року у процедурі адміністративного оскарження ДПС України скасувала лише 6 403 ППР із загальної кількості 32 634. При чому, оскільки статистика не ведеться у розрізі сум оскарження (а лише кількості ППР та скарг), складно встановити реальний вплив таких показників на бізнес<sup>275</sup>.

На 2019 рік для ДПС України було встановлено KPI на рівні 56.2% для частки податкових спорів, вирішених судами різних інстанцій на користь податкових органів (тобто підтвердження рішень контролюючих органів за результатами

<sup>270</sup> Особливості дотримання принципу ефективності (безвідносно податкової сфери) детально описані у Системному звіті «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації» (див. розділ 3.8 зазначеного Системного звіту).

<sup>271</sup> <https://www.kmu.gov.ua/news/249360830>; <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/398266.html>

<sup>272</sup> Лист Мінфіну від 27 вересня 2016 року №31-11000-07-10/27318.

<sup>273</sup> <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-roboti/>

<sup>274</sup> <https://www.slideshare.net/sadovnychy/kpi-66595898>

<sup>275</sup> <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/apelyatsiyna-praktika/406575.html>

адміністративного оскарження) у загальній кількості податкових спорів, вирішених судами різних інстанцій (кількісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку). За результатами 2019 року ДПС України продемонструвала показник у 42.8%. При цьому, під час доведення цього КРІ до ДФС України у 2016 році його стратегічна ціль була встановлена на рівні 85%.

Разом із тим, хоча за результатами 2019 року ДПС України відзвітувало про виконання одного КРІ та недовиконання іншого, — відповідні показники все одно залишаються об'єктивно низькими та свідчать про те, що діяльність органів ДПС по здійсненню обґрунтованих донарахувань (що включає проведення контрольно-перевірочної роботи та адміністративного та судового оскарження) є, значною мірою, неефективною<sup>276</sup>.

Як описано вище у Розділах 6.5 та 7.2.6, Рада вважає за необхідне удосконалити спосіб, в який ДПС України оприлюднює інформацію про виконання КРІ (в тому числі в частині адміністративного оскарження). Зокрема, необхідно оприлюднювати дані у єдиному форматі та забезпечити можливість здійснення розумного пошуку.

Окрім того, на думку Ради, слабким місцем на сьогодні встановлених КРІ є також те, що вони фактично оцінюють роботу кількох департаментів ДПС України кумулятивно. Принаймні такий підхід застосовується до департаменту аудиту та апеляції. Внаслідок цього оприлюднена ДПС України на офіційному вебсайті інформація щодо

КРІ не подається в розрізі відповідальних департаментів<sup>277</sup>. Фактично це не дозволяє реально встановити якість роботи кожного департаменту окремо, визначити відповідні їхні частки у остаточному показнику КРІ, а, відтак, і належним чином заохотити чи покарати відповідальних за невиконання КРІ посадових осіб.

Безсумнівно, ДПС України звітує про результати роботи департаменту аудиту щодо показників контрольно-перевірочної роботи. Проте наразі стосовно перевірок юридичних осіб оприлюднюється лише інформація щодо кількості перевірок, результати яких узгоджено, та суми донарахованих грошових зобов'язань, які підлягають погашенню<sup>278</sup>. Водночас, не оприлюднюється інформація щодо кількості перевірок, результати яких були скасовані в адміністративному оскарженні та в судовому оскарженні та, відповідно, суми донарахованих грошових зобов'язань, які не були узгоджені. Теоретично, таку інформацію можна отримати, співставивши усі оприлюднені ДПС України дані і, за потреби, отримавши додаткову інформацію через запит про доступ до публічної інформації. Проте Рада переконана, що ДПС України зобов'язана вжити усіх належних заходів для того, щоб така вичерпна інформація була доступна у зручному форматі на сайті ДПС України.

Рада вважає, що всебічна та об'єктивна оцінка діяльності органів ДПС в частині адміністративного оскарження можлива лише із врахуванням статистики по вказаних показниках.

<sup>276</sup> Про необхідність встановлення обов'язкового КРІ — рівень підтвердження судами рішень, прийнятих у процедурі адміністративного оскарження (або «*частка справ, вирішених на користь суб'єкта владних повноважень, від загальної кількості справ, розглянутих у судах після проходження процедури адміністративного оскарження*») і покровий спосіб його розрахунку уже йшлося у Системному звіті Ради «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації». Для цілей запровадження цього й інших КРІ Рада рекомендувала Кабінету Міністрів України затвердити відповідний нормативно-правовий акт (положення, порядок, методика тощо), який визначатиме порядок встановлення ключових показників ефективності, результативності та якості службової діяльності органів виконавчої влади (їх структурних підрозділів, посадових осіб), до функцій яких належить розгляд скарг, поданих у порядку адміністративного оскарження.

<sup>277</sup> <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/398266.html>

<sup>278</sup> <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-roboti/>

## Рекомендації Ради:

З метою належної реалізації прав платників податків в рамках процедури розгляду їх заперечень на акти податкових перевірок та удосконалення процедури адміністративного (відомчого) оскарження рішень податкових органів:

- 29.** Надати можливість платникам, представникам Ради бізнес-омбудсмена, Міністерства фінансів України, контролюючих органів на місцях та інших органів влади брати участь у розгляді матеріалів скарг в тому числі і у режимі телеконференції або відеоконференції. Для цього:
- 29.1. Міністерству фінансів України** — забезпечити внесення відповідних змін до Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 р. № 916.
- 29.2. Державній податковій службі України** — реалізувати відповідну технічну можливість.
- 30. Державній податковій службі України** — забезпечити налагодження співпраці із органами державної влади, представників яких доцільно залучати під час розгляду матеріалів скарг платників у адміністративному оскарженні (таких як, зокрема, Мінфін, НБУ, Держгеокадастр; цей список не є вичерпним).
- 31. Державній податковій службі України** — здійснювати публікацію рішень ДПС України, прийнятих за наслідками розгляду скарг платників, на офіційній веб-сторінці. Публікація повинна здійснюватися у форматі реєстру та з урахуванням вимог щодо конфіденційності та захисту інформації. У реєстрі необхідно зазначати інформацію про подальше оскарження відповідного рішення у судовому порядку (якщо таке буде) та його результати.
- 32. Державній податковій службі України** — запровадити систему моніторингу і систематизації результатів розгляду податкових спорів в адміністративному та судовому порядку і доведення їх до відома інших підрозділів ДПС з метою уніфікації підходів як до адміністрування податків так і до врахування усталеної судової практики під час розгляду скарг платників.
- 33. Міністерству фінансів України** — довести до ДПС України нові КРІ, які вимірюватимуть результати розгляду заперечень платників на акти перевірки. При цьому Державній податковій службі України забезпечити (1) збір максимальної кількості відповідних даних, в тому числі імена та прізвища посадових осіб контролюючих органів, які систематично приймають необґрунтовані рішення; (2) оприлюднення ключових показників таких статистичних даних на сайті ДПС України.
- 34. Міністерству фінансів України** — довести до ДПС України нові КРІ в частині адміністративного оскарження для кожного залученого департаменту окремо та, відповідно, оцінювати результати їх роботи та виконання КРІ в цій частині окремо. Відповідна статистика повинна у повному обсязі регулярно оприлюднюватися на офіційному вебсайті ДПС України.

## 8 УЗАГАЛЬНЮЮЧІ ПОДАТКОВІ КОНСУЛЬТАЦІЇ

Принцип «незнання закону не звільняє від відповідальності» є повною мірою актуальним і для податкової сфери. А враховуючи, що податкове законодавство України часто змінюється та відоме своєю складністю і суперечливістю — вірогідність виникнення в бізнесу проблем через неправильне трактування його норм є вкрай високою.

Податкове законодавство містить дещо утопічну норму, яка, в ідеалі для бізнесу, мала б зробити будь-яку нечіткість податкових норм зброєю в руках платника податків, а не його проблемою. Йдеться про так звану презумпцію правомірності рішень платника податку<sup>279</sup>. Ця презумпція застосовується в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів. Якщо у таких ситуаціях є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу — правомірним вважається рішення, прийняте на користь платника.

Та на практиці ця норма знаходить своє застосування хіба що у судах. Кількість випадків, коли податкові органи самостійно визнавали суперечливість податкового законодавства та добровільно слідували цьому принципу, є мізерною.

Відтак, в умовах строкатого податкового ландшафту України життєво важливою для бізнесу є можливість отримати офіційне трактування податкових норм, якому можна сміливо слідувати, будучи впевненим, що контролюючі органи згодом не розтлумачать ті ж норми інакше.

Інститут «податкової консультації» було запроваджено у ПК України з моменту набрання ним чинності з початку 2011 року. Спочатку це були лише ІПК.

Відповідні статті ПК України (52-53) гарантували кожному платникові податків право безоплатно отримати ІПК в податковому органі. При цьому платникові податків гарантувалося звільнення від відповідальності у разі слідування ІПК<sup>280</sup>. У разі ж незгоди із нею — платнику податків було надано право оскаржити ІПК до суду.

А вже у серпні 2011 року, під час одного із перших редагувань законодавцем нового ПК України, інститут ІПК було доповнено інститутом УзПК. Останні належало видавати податковому органу центрального рівня з питань, які стосуються значної кількості платників податків або значної суми податкових зобов'язань.

Податкові консультації є прогресивним та корисним інструментом для далекоглядного бізнесу. Цей інструмент дає змогу упереджувати виникнення податкових спорів або ж розпочинати їх превентивно (передавати на розгляд суду питання про належне трактування податкового законодавства ще до того, як воно було застосоване та настали певні податкові наслідки).

Та з поширенням цього інституту в Україні в бізнесу почало виникати до нього усе більше питань.

По-перше, в деякого існували обґрунтовані побоювання, що ІПК можуть стати інструментом податкової дискримінації. І дійсно, відсутність достатньої прозорості у питаннях видачі ІПК у поєднанні з тим фактом, що право їх видачі належало податковим органам територіального рівня, змушувало замислюватись над тим, що деякі

<sup>279</sup> Підпункт 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 ПК України.

<sup>280</sup> Окрім прямої норми у статті 53 ПК України, пункт 3 розділу VIII Порядку №916 також встановлює, що під час розгляду матеріалів скарги платника податків в ході адміністративного оскарження враховуються податкові консультації, а також УзПК, надані такому платнику податків контролюючим органом.



платники податків, ймовірно, одержують більш лояльні для себе ІПК, аніж інші — чи-то внаслідок більш вмілого лобювання, чи-то відверто корупційних явищ.

По-друге, нарікання викликав загалом фіскальний підхід до видачі ІПК та УзПК. Чимало представників бізнесу помітили, що трактування податковими органами деяких норм податкового законодавства виявилось настільки несправедливим та несприятливим для платників податків, що слідувати йому було просто нерозумно та економічно не вигідно. Доречніше було змиритись з необхідністю судитися із контролюючими органами (чи-то за сприятливу ІПК, чи-то вже з приводу податкових донарахувань, здійснених за результатами перевірок).

Враховуючи ж, що податкові органи часом не поспішали виконувати судові рішення щодо надання сприятливих ІПК, або виконували їх своєрідним чином (в практиці Ради траплялись скарги і такого характеру) значна частина платників податків воліли взагалі не витратити час на «превентивну» тяганину навколо ІПК. Проблеми (у вигляді спірних податкових донарахувань, зроблених за результатами перевірок) здебільшого вирішувались бізнесом по мірі їх виникнення.

На тлі цих настроїв інститут податкових консультацій зазнав істотних змін у 2017 році.

По-перше, був запроваджений Єдиний реєстр ІПК<sup>281</sup>, який і на даний час залишається публічно доступним у відкритій для громадськості частині електронного кабінету платників податків<sup>282</sup>. Як і раніше, платники

податків формально не мають права користуватися «чужими» ІПК та посилатись на них у спорах, навіть якщо обставини їхньої справи вбачаються вкрай подібними або ідентичними. Та все ж Єдиний реєстр ІПК став дуже цінним джерелом інформації для фахівців у податковій сфері, а також запорукою того, що ІПК стане значно складніше використовувати як інструмент податкової дискримінації. Хоча і в значно менших масштабах, однак цей реєстр зробив внесок у прозорість діяльності державного апарату, подібний до тих, які зробили система публічних закупівель Prozorro та впровадження е-декларування для чиновників.

По-друге, право видачі УзПК було передано від податкового органу центрального рівня (на той час — ДФС України) до профільного міністерства — Мінфіну. Ідея такого трансферу полягала у тому, що міністерство є дещо більш неупередженим органом, який має можливість уникнути занадто сильного фіскального ухилу при роботі над УзПК. До того ж, згідно з законом, саме Мінфін компетентний формувати державну податкову політику, тоді як повноваження ДФС/ДПС України зводяться до її реалізації.

На підзаконному рівні Мінфін пішов ще далі у напрямі прозорості та інклюзивності процесу видачі УзПК. Наприкінці 2017 року з числа представників Мінфіну, ДФС України, Верховної Ради України, а також бізнесу та експертного середовища, включаючи Раду, була утворена Експертна рада<sup>283</sup>. Метою її створення стало надання пропозицій та рекомендацій щодо підготовки проектів УзПК.

<sup>281</sup> Порядок ведення єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.05.2017 № 523.

<sup>282</sup> Посилання: <https://cabinet.tax.gov.ua/registers/ipk>

<sup>283</sup> Перший склад Експертної ради та Положення про неї були затверджені наказом Міністерства фінансів України від 20.11.2017 № 948. Зміни до складу Експертної ради вносились наказами Міністерства фінансів України від 10.09.2018 № 754 та від 15.11.2018 № 894. До складу Експертної ради увійшли 35 членів, включаючи (склад дещо змінювався, однак його основа залишалась сталою):

- представників Мінфіну (посадових осіб та їх радників) — від 4 до 7 членів;
- представників ДФС України — 6 членів;
- представників Верховної Ради України (народних депутатів, їх помічників) — від 4 до 5 членів;
- представників бізнес-асоціацій, громадських рад при державних органах, Ради бізнес-омбудсмена, фахівців у сфері оподаткування з провідних аудиторських (включаючи усі чотири компанії Big 4) та провідних юридичних фірм, а також наукових установ — від 18 до 20 членів.



І хоча функція Експертної ради залишалась консультативно-дорадчою, її створення супроводжувалось позитивною для бізнесу риторикою, з якої склалося стійке враження щодо наміру тодішнього керівництва Мінфіну всерйоз сприймати висновки Експертної ради. Відтак, створення вказаного органу та початок його діяльності викликали у багатьох представників бізнесу та експертного середовища стриманий оптимізм.

Як установа, яка мала можливість делегувати своїх представників до цього органу та брати участь у її роботі, Рада має відзначити, що діяльність Експертної ради дійсно будувалась на досить прозорих та демократичних засадах. Всі її члени мали можливість бути почутими, а представники ДФС/ДПС України — органу, який раніше самостійно видавав УзПК, — не мали у Експертній раді вирішального голосу або права вето.

На жаль, як показав досвід більш як 2,5 років роботи, відкритість та демократичність Експертної ради значною мірою знівелювалися недостатньою активністю її діяльності.

Хоча на підзаконному рівні було чітко закріплено обов'язок проводити засідання Експертної ради не рідше одного разу на квартал, цей темп роботи більш-менш зберігався лише протягом 2018 року. У 2019 році засідання Експертної ради відбулись двічі — 22 лютого 2019 року (тобто, у I кварталі) та 06 серпня 2019 року (у III кварталі). А за шість місяців 2020 року поки що не відбулося жодного засідання.

Статистика щодо кількості виданих Мінфіном УзПК<sup>284</sup> демонструє доволі малу «пропускну здатність» цього органу в аспекті кількості проблемних питань у податковій сфері, які він мав можливість роз'яснити, а також спад його активності:

- у 2018 році видано 5 наказів, якими затверджено 13 УзПК;
- у 2019 році видано 3 накази, якими затверджено 4 УзПК;
- у 2020 році, станом на кінець липня, не видано жодного наказу та не затверджено жодної УзПК.

Співвідношення між кількістю тих питань, які Мінфіну вдалося опрацювати, та кількістю питань, на вирішення яких існує запит у бізнесу, може вдало проілюструвати голосування, ініційоване Мінфіном серед членів Експертної Ради 22 березня 2019 року. В межах опитування, серед 162 проєктів УзПК, пропозиції щодо видачі яких надходили до Мінфіну, належало визначити 5 пріоритетних для їх розгляду на найближчому засіданні. Зрозуміло, що такий жорсткий відбір неминуче залишав «за бортом» чимало актуальних тем. Та навіть серед тих 5 тем-«фаворитів», які зрештою були визначені за результатами голосування 17 квітня 2019 року, наразі УзПК була видана тільки на одному темі.

Рада подекуди стикалась із ситуаціям, коли видача УзПК з певного питання вбачалась доречною, однак домогтися її не вдавалося.

<sup>284</sup> Джерело: <https://mof.gov.ua/uk/set-of-summarizing-tax-consultations>

## Кейс № 27. Відсутність сталого підходу податкових органів до належного способу внесення змін до податкової накладної, помилково виписаної лише на частину потрібної суми

У січні 2019 року до Ради звернулося зі скаргою Товариство з обмеженою відповідальністю «Трейд Хауз» (надалі — **«Скаржник»**), яке опинилось у складній та суперечливій ситуації. Підприємство сплатило постачальникові 1 700 000 грн. передоплати за товар. А той помилково видав ПН лише на частину суми передоплати — 170 000 грн. («загубив» один нуль). Пізніше постачальник виправив помилку, склавши РК до ПН на решту суми 1 530 000 грн.

Завбачливий Скаржник, перш ніж ставити ці суми у свій податковий кредит з ПДВ, вирішив отримати ІПК. І, як виявилось, не дарма. Податковий орган роз'яснив Скаржникові, що постачальник діяв неправильно. Йому слід було обнулити («сторнувати», бухгалтерською мовою) помилкову ПН на 170 000 грн., а потім видати нову на повну суму — 1 700 000 грн. Оскільки постачальник виправив свою помилку іншим (невірним, на думку податківців) способом — скаржник не має права ставити ці суми в податковий кредит з ПДВ.

Цікаво, що раніше ДФС України видала ІПК з аналогічного питання іншому платникові податків, і висловлювали протилежний підхід.

Ще цікавіше, що коли обурений Скаржник почав вимагати в постачальника виправити свою помилку, той відмовився, наполягаючи, що діяв правильно. Розсудити їх могла лише податкова перевірка, яку й ініціював скаржник, подавши скаргу на постачальника. Та податковий орган регіонального рівня проводити перевірку відмовився, зазначивши, що у діях постачальника ознак порушень не бачить (що прямо суперечило змісту отриманої Скаржником ІПК).

Рада вчинила низку кроків, спрямованих на те, щоб податкові органи все ж дійшли остаточного висновку з приводу спірного питання (або визнали дії постачальника вірними і дозволили скаржникові сформувати податковий кредит, або визнали їх невірними та застосували до постачальника санкції, спонукавши його цим нарешті виправити помилку). Та всі зусилля виявились марними.

Перевірка постачальника зрештою була проведена і, до здивування Скаржника, не виявила жодних порушень при видачі спірних ПН та РК. Однак, повторно звернувшись за ІПК з того ж питання, посилаючись на результати перевірки постачальника, скаржник повторно отримав роз'яснення, що спірні ПН та РК складені невірно, і права на податковий кредит з ПДВ не надають.

Наприкінці грудня 2019 року, переконавшись, що єдиний підхід до цього спірного питання відсутній навіть всередині ДФС/ДПС України, Рада проінформувала про цю справу Мінфін, запропонувавши винести питання на обговорення Експертної ради та видати УзПК (проект якої Рада підготувала).

Мінфін у лютому 2020 року запросив думку ДПС України, яка відповіла, що проти видачі УзПК загалом не заперечує (хоча й заперечує проти редакції, запропонованої Радою).

Та на кінець червня 2020 року цей проект УзПК досі не був обговорений на Експертній раді (яка у 2020 році ще не збиралась на засідання).

Тим часом, Скаржник, так і не дочекавшись вирішення свого питання, постав перед ситуацією, коли йому потрібно приймати вольове рішення — ставити спірні суми собі у податковий кредит (розуміючи, що це потягне за собою спір з податковим органом) або відмовитись від них назавжди через сплив 1095-денного строку.

За спостереженнями Ради, Мінфін, попри ентузіазм окремих апологетів діяльності Експертної ради у цьому органі, просто не мав достатньої «виробничої потужності» для повноцінної реалізації цієї непритаманної органу функції. Банальний брак часу в працівників цього органу, для яких адміністрування Експертної ради було «довіском» до їх основних багатоманітних функцій, за спостереженнями Ради, не сприяв його активності у питанні видачі УзПК.

При цьому важливо зазначити, що на час написання цього розділу Системного звіту, з часу проведення останнього засідання Експертної ради (06 серпня 2019 року) минуло близько 1 року. З дня ж, яким датовано найпізніший наявний на вебсайті Мінфіну наказ про внесення змін до складу Експертної ради (15 листопада 2018 року) — пройшло вже більше 1,5 року. За цей час в Україні щонайменше двічі змінився міністр фінансів і його профільний заступник, відповідальний за формування державної податкової політики. Відтак, на сьогодні в бізнесу та представників експертного середовища немає чіткого розуміння того, що Мінфін готовий бути драйвером процесу видачі УзПК.

У першій половині червня 2020 року Рада одержала від Мінфіну інформацію про наявність в нового керівництва органу планів активізувати діяльність Експертної ради. Та ще багато роботи попереду, щоб можна було стверджувати, що ця активізація вже відбулась.

Іншим рушієм процесу видачі УзПК могла б бути ДФС/ДПС України, яка, після втрати можливості видавати їх самостійно, у теорії, мала б активно спонукати до цього Мінфін. Та на практиці виявилось, що значної зацікавленості у непростому процесі «проштовхування» проєктів УзПК через структуру, утворену в рамках іншого державного органу, ДФС/ДПС України не виявляє. Зрештою, ніщо не заважало податківцям, оминаючи Експертну раду та Мінфін, продовжувати самостійно займатися роз'яснювальною діяльністю в інших формах, наприклад — через так званий ЗІР<sup>285</sup>. Станом на 24 липня 2020 року у ЗІР містилось 4033 запитань та відповідей, що є вражаючою кількістю у порівнянні з кількістю прийнятих Мінфіном УзПК і реальним показником того, яка кількість спірних норм податкового законодавства дійсно потребує роз'яснення.

ЗІР виявився набагато більш зручним інструментом для податкових органів, аніж УзПК. Адже УзПК є зняряддям, гострим з обох кінців (легітимізує певний підхід і водночас захищає платників податків від претензій ревізорів у разі слідування цьому підходу), тоді як запитання-відповіді у ЗІР формально не мають жодної юридичної сили. Їх юридична необов'язковість, однак, за спостереженнями Ради, не зупиняє податкові органи територіального рівня у тому, щоб звертатися до ЗІР зі значною пошаною, яка практично виключає найменші відхилення від викладених там точок зору (як правило, без відображення посилань на ЗІР у офіційних документах).

<sup>285</sup> Джерело: <http://zir.sfs.gov.ua/main/bz/view/?src=ques>

Що ж до платників податків, то неухильне слідування роз'ясненням у ЗІР не надає їм жодного юридичного захисту. Вишенькою ж на торті, завдяки якому ЗІР є значно сприятливішим інструментом для податкових органів, аніж УзПК, є неможливість оскарження запитань-відповідей у ЗІР у суді.

## Кейс № 28. Слідування ЗІР під час перевірки ФОП, який перебуває на загальній системі оподаткування

У квітні 2020 року до Ради звернулась ФОП з Дніпропетровщини («Скаржник»). Скаржник здійснював значну за обсягами виробничу діяльність, яка не дозволяла йому перебувати на спрощеній системі оподаткування, тож він користувався загальною системою.

Перебування на загальній системі оподаткування наразі є для ФОП-ів чималим «головним болем». Адже на відміну від юросіб на загальній системі, які сплачують податок прибуток зі свого фінансового результату, визначеного на підставі П(С)БО або МСФЗ та скоригованого лише на окремі податкові різниці, — ФОП-и на загальній системі сплачують податок та ВЗ із доходу, зменшеного лише на ті витрати, які передбачені ПК України (тобто, фактично знаходяться в становищі, в якому юрособи перебували до початку 2015 року). Визначений ПК України перелік витрат, на які ФОП має право зменшити свій дохід до оподаткування, не є вичерпним — головне, щоб витрати були пов'язані з його господарською діяльністю.

Та ДФС/ДПС України істотно зменшила цей перелік за допомогою своїх запитань та відповідей у ЗІР. Наприклад, у ЗІР було сказано, що ФОП-и мають право амортизувати лише ті основні засоби, які придбані ними після 1 січня 2017 року, хоча у ПК України такого обмеження немає. У ЗІР також зазначалося, що ФОП не має права віднести до витрат суми процентів та інших платежів по кредитах (при цьому не важливо, чи взятий кредит для цілей підприємницької діяльності), страхові платежі (навіть якщо страхування зумовлене підприємницькою діяльністю), суми сплаченого ними до бюджету ВЗ тощо.

Взявши на прохання Скаржника участь у розгляді його заперечень на акт податкової перевірки, Рада озвучила чимало аргументів на користь того, що деякі витрати ФОП були «зняті» ревізорами безпідставно. Та дискусія вперлась у наявність згаданих роз'яснень у ЗІР, від яких контролюючий орган обласного рівня (попри їх формальну необов'язковість) не бачив можливості відходити.

За наслідками розгляду заперечень контролюючий орган все ж таки вирішив провести додаткову перевірку — деякі питання явно потребували додаткового дослідження. Та якими б не були знахідки у межах додаткової перевірки, перспектива отримати практично ті ж самі донарахування за результатами додаткової перевірки залишилась для Скаржника досить ймовірною, оскільки роз'яснення у ЗІР залишаються актуальними.

На думку Ради, надання надмірної ваги запитанням-відповідям у ЗІР (які, по ідеї, повинні надавати довідкову інформацію з безспірних питань, але аж ніяк не роз'яснювати дійсно спірні норми) є негативним побічним ефектом від «пробуксовування» інституту УзПК, який останніми роками практично повністю втратив свою роль.

У цьому світлі вбачається нагальна необхідність активізації та підвищення інтенсивності роботи Експертної ради, та відновленні ролі УзПК у податковому адмініструванні.

## Рекомендації Ради:

З метою активізації діяльності з видачі УзПК, Рада рекомендує:

### 35. Міністерству фінансів України:

- 35.1.** Затвердити оновлений склад Експертної ради зі збереженням того співвідношення представників державних органів, бізнес-асоціацій та експертного середовища, який наявний у теперішньому складі. Призначити на одну з адміністративних посад у Експертній раді (одного з заступників голови тощо) особу, для якої організація роботи Експертної ради належатиме до числа основних посадових обов'язків і яка матиме достатні повноваження для організації її ефективної роботи.
- 35.2.** Провести інвентаризацію питань, які потребують видачі УзПК (на основі пропозицій, які надходили від членів Експертної ради та інформації з інших джерел про актуальні проблеми у сфері оподаткування), за наслідком якої скласти та довести до відома членів Експертної ради план роботи Мінфіну з видачі УзПК. Такий план має містити, серед іншого, перелік всіх проєктів УзПК (тем для УзПК), які Мінфін планує опрацювати, із встановленням їхньої пріоритетності (при визначенні якої має враховуватись думка членів Експертної Ради), черговості розгляду та строків розгляду. Такий план у подальшому має регулярно оновлюватись або змінюватись новим планом на наступний період (наприклад, квартал або півріччя).
- 35.3.** Збільшити частоту засідань Експертної Ради, довівши її, як мінімум, до показника, визначеного пунктом 11 Положення про Експертну раду з питань підготовки узагальнюючих податкових консультацій при Міністерстві фінансів України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20 листопада 2017 року № 948 ("Засідання Експертної Ради проводяться за потреби, але не рідше одного разу на квартал").
- 35.4.** Збільшити кількість проєктів УзПК, які обговорюються та ставляться на голосування на кожному засіданні Експертної ради, як мінімум до 5.
- 35.5.** Більш широко застосовувати практику заочного опрацювання проєктів УзПК шляхом обміну правками та коментарями та проведення голосування у електронній формі у проміжку часу між засіданнями Експертної ради.

### 36. Державній податковій службі України:

- 36.1.** Відмовитись від практики роз'яснення важливих питань, які стосуються дійсно спірних питань у застосуванні податкового законодавства, шляхом оприлюднення запитань та відповідей у ЗІР. Запитання-відповіді у ЗІР (який є інформаційно-довідковим ресурсом, не призначеним для продукування власних правових позицій) мають стосуватись виключно безспірних питань, або тих, з яких вже видано УзПК, або таких, з яких сформулася усталена та однозначна практика Верховного Суду. З приводу інших спірних питань — слід ініціювати видачу УзПК.

## 9 ОПРИЛЮДНЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ

ДПС України регулярно оприлюднює достатньо велику кількість статистичних та аналітичних даних, а саме:

- 1) Відкритих даних у формі переліку наборів даних відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації»<sup>286</sup>;
- 2) Даних по кожному напрямку діяльності, які розміщуються на офіційному веб-порталі ДПС України (tax.gov.ua);
- 3) Щорічних звітів по усіх напрямках діяльності ДПС України<sup>287</sup>.

Відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації» **відкриті дані** оприлюднюються для вільного та безоплатного доступу до них. Відкриті дані дозволені для їх подальшого вільного використання та поширення. Наразі, на виконання вимог закону ДПС України оприлюднює 51 набір таких даних<sup>288</sup>. Кожний із наборів даних має свою періодичність оновлення на інформаційних ресурсах. Наприклад, щоденно оновлюються Реєстр платників податку на додану вартість, інформація про анулювання реєстрації платників податку на додану вартість, Реєстр платників єдиного податку, Реєстр неприбуткових установ та організацій та Реєстр платників акцизного податку з реалізації пального. Крім того, на *щомісячній* основі, оновлюється інформація про обсяги відшкодування ПДВ з державного бюджету та про нарахування та надходження податків і зборів.

Згідно із інформацією, розміщеною на Єдиному державному веб-порталі відкритих даних, ДПС України виконала вимоги Постанови № 835 у повному обсязі та, відтак, є одним із лідерів серед інших державних органів по виконанню вимог законодавства у сфері доступу до публічної інформації<sup>289</sup>. Такі високі показники беззаперечно свідчать про виконання ДПС України вимог Закону України «Про доступ до публічної інформації» та Постанови № 835 шляхом забезпечення автоматизованого доступу до затвердженого переліку наборів даних у цілодобовому режимі.

Значна частина інформації із оприлюднюваних ДПС України наборів даних в подальшому дублюється даними, розміщеними на **вебсайті ДПС України**. Це, в тому числі, дані реєстрів, інформація про надходження податків і зборів, нарахування податків і зборів, показники контрольної роботи, інформація про кількість проведених планових/позапланових перевірок та їх результати, інформація про кількість та результат апеляцій, тощо. Разом із тим, на вебсайті ДПС України також розміщуються інформація про досягнення цільових значень ключових показників ефективності роботи ДПС України (починаючи з початку 2019 року)<sup>290</sup>, плани та звіти роботи ДПС України<sup>291</sup>, інші дані та результати діяльності (наприклад, інформаційно-аналітичні матеріали з питань поточного стану

<sup>286</sup> Постанова КМУ від 21 жовтня 2015 року № 835 «Про затвердження Положення про набори даних, які підлягають у формі відкритих даних» (**«Постанова № 835»**); Наказ ДПС України від 25.11.2019 №181 «Про набори даних, які підлягають оприлюдненню (оновленню) у формі відкритих даних» — **«Наказ № 181»**).

<sup>287</sup> Наприклад, звіт за 2019 рік розміщений за наступним лінком <http://tax.gov.ua/data/files/250851.pdf>

<sup>288</sup> Перелік наборів даних, які підлягають оприлюдненню (оновленню) у формі відкритих даних, і відповідальних структурних підрозділів ДПС та Інформаційно-довідкового департаменту ДПС, затверджений Наказом №181.

<sup>289</sup> <https://data.gov.ua/progress>

<sup>290</sup> <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/398266.html>

<sup>291</sup> <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>



справ)<sup>292</sup>. Хоча такий перелік інформації не включений до переліку наборів відкритих даних, ДПС України очевидно оприлюднює відповідні дані за власною ініціативою з огляду на високий суспільний інтерес до таких даних. Безсумнівно, разом із відкритими даними, оприлюднюваними на виконання вимог закону, такі додаткові аналітичні дані дають змогу сторонньому користувачеві отримати більш розлогу інформацію про якість та результативність роботи податкових органів, а також вказати на напрямки роботи, які потребують удосконалення.

Для того, щоб об'єктивно оцінити роботу ДПС України по оприлюдненню статистичних та аналітичних даних, необхідно більш детально проаналізувати ті показники та інформацію, які публікуються саме на веб-порталі ДПС України.

Виходячи із досвіду роботи із оприлюднюваними даними, Рада вважає, що користувачі даних (платники податків, бізнес-асоціації, громадські організації, міжнародні інституції, представники засобів масової інформації, як і власне Рада бізнес-омбудсмена) отримують доступ до великого обсягу недостатньо впорядкованої та непослідовної інформації.

Незважаючи на доступність самих даних, форма, у якій дані доводяться до відома користувачів, не дозволяє опрацювати їх оперативно та у зручному форматі. Оскільки дані доступні у різних форматах (Word, Excel, інформація у вікні браузера) користувач не може їх порівняти, звести, провести пошук за вибраними наборами даних, не володіючи спеціальними технічними знаннями та не витрачаючи на це значні часові ресурси. Відтак, робота із оприлюдненими даними виявляється ускладненою для звичайного користувача.

Наприклад, якщо користувач багатиме отримати дані про остаточні результати контрольно-перевірочної діяльності контролюючих органів (тобто, в якому

розмірі донарахування контролюючого органу було конвертовано у реально сплачені до бюджету податки), йому необхідно буде окремо завантажити із сайту ДПС України дані про:

- 1) результати контрольно-перевірочної діяльності (у форматі Word щодо основних показників по Україні та у форматі Excel у розрізі регіонів),
- 2) результати адміністративного оскарження платниками відповідних донарахувань (у форматі Word) та
- 3) результати судового оскарження платникам відповідних донарахувань (у форматі вільного тексту).

Відтак, користувачеві буде необхідно самостійно та вручну завантажувати усі дані у єдиний формат (наприклад, у зручний для роботи із даними Excel), щоб провести необхідні розрахунки та визначити, які суми донарахувань контролюючих органів виявилися в остаточному підсумку обґрунтованими (тобто були підтверджені під час адміністративного оскарження та/чи у судовому порядку).

До слова, пункт 22 Постанови № 835 встановлено, що ДПС України як розпорядник інформації повинна забезпечити на своєму вебсайті систематизацію (сортування) наборів даних за предметом, ключовими словами, популярністю наборів серед користувачів, тощо, а також можливість пошуку серед наборів даних. Раді не вдалося знайти офіційну інформацію щодо рівня виконання ДПС України саме цього пункту Постанови № 835. Проте виходячи із досвіду експертів Ради, які часто використовують відповідні дані у щоденній роботі, виконання вимог даного пункту не можна вважати задовільним.

Окрім того, ДПС України самостійно визначає рівень деталізації даних, адже Постанова № 835 та Наказ № 181 визначають вимоги до оприлюднюваної

<sup>292</sup> <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/>

інформації лише в загальних рисах. Беззаперечно, це створює передумови для маніпулювання даними. Наприклад, ДПС України оприлюднює дані про результати діяльності лише «у позитивному для себе ключі» (як описано нижче), уникаючи оприлюднення даних, які можуть будь-яким чином вказувати на негативні результати роботи контролюючих органів.

З огляду на вищевикладене, Рада вважає за доцільне рекомендувати ДПС України оприлюднювати дані на веб-порталі у спосіб, який дозволить оперативно отримати повну та точну інформацію про результати роботи податкових органів без спеціальних навиків та знань. Також важливо забезпечити можливість ефективної роботи користувача із оприлюдненими даними, зокрема, проводити «розумний» пошук, групувати дані та співставляти їх, що, зважаючи на сучасний рівень розвитку технологій, видається абсолютно досяжним.

Відтак, у цьому Розділі ми продемонструємо відповідну проблематику на прикладі кількох сфер діяльності, які Рада вважає принципово важливими для справедливої оцінки якості роботи податкових органів та які мають безпосередній вплив на платників податків та результати їх взаємодії із контролюючими органами. Це інформація про результати (1) контрольно-перевірочної діяльності (Розділ 9.1); (2) адміністративного

оскарження (Розділ 9.2); та (3) судового оскарження (Розділ 9.3). Хоча кожна із цих сфер діяльності є формально відокремленою та регулюється окремими правилами, усі разом вони складають єдиний та послідовний ланцюжок дій, за наслідками якого прийняті податковим органом рішення конвертуються (або не конвертуються) у реально сплачені податки до бюджету. Відтак, на думку Ради, важливо повно, якісно та узгоджено оприлюднювати дані із відповідних сфер, щоб платники мали доступ до повних даних про «життєвий цикл» відповідних рішень контролюючих органів та їх якість.

Ми також окремо зупинимось на необхідності оприлюднення інформації по сферах, стосовно яких регулярно оприлюднення даних не відбувається. Ідеться насамперед про результати роботи СЕА ПДВ та СМКОР (Розділ 9.4). На жаль, відповідні дані не оприлюднюються на регулярній основі ані на веб-порталі ДПС України, ані через інші джерела. Вибірково такі дані оприлюднюються у новинах контролюючих органів, що свідчить про те, що вони опрацьовуються та можуть бути оприлюднені. Зважаючи на значний суспільний інтерес до цих даних, Рада рекомендуватиме ДПС України забезпечити оприлюднення відповідної інформації у належному обсязі та на постійній основі.

## 9.1 Оприлюднення даних про контрольню-перевірочну діяльність

На щомісячній основі ДПС України оприлюднює наступні дані про результати контрольню-перевірочної діяльності<sup>293</sup>:

- 1) Кількість проведених планових перевірок (результати яких узгоджено), окремо для юридичних осіб на загальній та спрощеній системах оподаткування та філій;
- 2) Кількість проведених позапланових перевірок (результати яких узгоджено), окремо для юридичних осіб на загальній та спрощеній системах оподаткування та окремо по підставах проведення, встановлених ПК України;
- 3) Загальні суми донарахувань за актами планових та позапланових перевірок, які підлягають погашенню, в тому числі у розрізі юридичних осіб на загальній та спрощеній системах оподаткування;
- 4) Кількість перевірок (результати яких узгоджено) та суми донарахованих грошових зобов'язань, що підлягають погашенню, у розрізі регіонів.

Необхідно зазначити, що в частині контрольню-перевірочної діяльності ДПС України оприлюднює досить багато показників. Проте впадає в око вибірковість даних. Так, однобоким видається підхід, коли дані оприлюднюються лише щодо кількості перевірок, результати яких узгоджені, та відповідно, сум донарахувань, що вже узгоджені та підлягають перерахуванню до бюджету. Тобто ДПС України не надає дані, які б дозволили порівняти між собою кількісні (кількість перевірок) та якісні (суми донарахувань) характеристики по усіх

перевірках, незалежно від того, закінчилися вони на користь платників чи податкових органів.

Для користувачів був би корисним розумний пошук та можливість відсортувати дані по перевірках по департаментах. Наразі, дані оприлюднюються сукупно щонайменше по результатам роботи трьох департаментів, а саме департаментів податкового аудиту, трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування. В той час як певні перевірки є особливим видом перевірок зі своєю специфікою і користувачам може бути корисно ознайомитися з виокремленими даними по таким перевіркам. Ідеться, наприклад, про такий особливий вид перевірки як перевірка трансфертного ціноутворення з питань дотримання платниками принципу «витагнутої руки». Відповідні дані знаходяться у віданні департаменту трансфертного ціноутворення та будуть корисними для великих платників, яким може бути призначено відповідну перевірку.

Відтак, Рада вважає за необхідне рекомендувати ДПС України забезпечити оприлюднення повних даних про результати контрольню-перевірочної роботи (незалежно від того, закінчилися перевірки на користь платників чи податкових органів) у єдиному форматі даних. Також важливо забезпечити можливість сортувати дані по департаментах, щоб користувачі отримали можливість ознайомитися із даними по особливих видах перевірок.

<sup>293</sup> <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/>

## 9.2 Оприлюднення даних щодо процедури адміністративного оскарження

Наразі, ДПС України оприлюднює на своєму веб-порталі наступні дані щодо процедури адміністративного оскарження<sup>294</sup>:

- 1) Кількість скарг, що надійшли до ДПС;
- 2) Кількість оскаржених ППР (рішень, вимог);
- 3) Кількість ППР (рішень, вимог), що залишені без змін;
- 4) Кількість ППР (рішень, вимог), повністю скасованих;
- 5) Кількість ППР (рішень, вимог), частково скасованих.

Дані оприлюднюються на щомісячній основі накопичувальним підсумком.

Одразу впадає в око те, що дані не аналізуються в розрізі регіонів. Оприлюднення такої інформації дозволило б отримати об'єктивні дані про результати контрольно-перевірочної роботи податкових органів на місцях. Окрім того, не наводяться дані щодо сум оскаржень за відповідними ППР (рішеннями чи вимогами), що жодним чином не дозволяє сторонньому користувачеві отримати якісні дані про результати адміністративного оскарження рішень податкових органів

(тобто про остаточний ефект контрольно-перевірочної діяльності для бюджету). Такий підхід ДПС викликає подив, адже по інших напрямках діяльності органів ДПС відповідні дані доступні (наприклад, дані про результати контрольно-перевірочної діяльності, а також результати судового оскарження містять інформацію про суми донарахувань)<sup>295</sup>. Відтак, підхід податкової до оприлюднення даних по процедурі адміністративного оскарження видається нерівномірним та неузгодженим із оприлюдненням даних по інших (пов'язаних) напрямках діяльності.

Разом із тим, Рада переконана, що усі відповідні дані збираються та опрацьовуються (проте не оприлюднюються) ДПС України, адже саме на підставі аналізу таких даних оцінюється ступінь виконання ДПС України своїх КРІ. Відтак, Рада вважає за необхідне рекомендувати ДПС України, в доповнення до даних, що уже оприлюднюються, забезпечити оприлюднення вичерпних даних на офіційному вебсайті про результати адміністративного оскарження, а саме суми донарахування за усіма видами ППР, а також інформацію про ППР (кількість та суми донарахувань) у розрізі регіонів.

## 9.3 Оприлюднення даних про результати судового оскарження

На щомісячній основі ДПС України оприлюднює дані про результати розгляду податкових справ у судах<sup>296</sup>. Така інформація подається у формі вільного тексту та включає інформацію накопичувальним підсумком про:

- 1) Загальну кількість розглянутих судами справ та загальні суми, які оспорується;
- 2) Кількість справ на користь органів ДПС, загальні суми, які оспорується, та відповідні процентні співвідношення;

<sup>294</sup> <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/apelyatsiyna-praktika/>

<sup>295</sup> <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-roboti/>

<sup>296</sup> <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/apelyatsiyna-praktika/>

- 3) Кількість справ на користь платників податків, загальні суми, які оспорується, та відповідні процентні співвідношення;
- 4) Кількість справ, у яких винесені остаточні рішення, та загальні суми, які оспорується;
- 5) Окремо кількість справ по оскарженню ППР та суми, які оспорується.

Проте, під час опрацювання відповідних даних у Ради виникла низка суттєвих зауважень щодо їх якості та послідовності.

**По-перше**, дані про результати судового оскарження є чи не єдиною категорією даних, які наводяться ДПС України у форматі вільного тексту, без подачі даних у структурований спосіб (у форматі таблиці). Наголошуємо, що метою оприлюднення даних є забезпечення вільного доступу до **систематизованих даних** із можливістю здійснення пошуку та сортування. Оприлюднення даних про результати судового оскарження не є набором даних, що підлягає оприлюднення згідно із Постановою

№ 835. Проте, оскільки ДПС України оприлюднює відповідні дані з огляду на високий суспільний інтерес, — тому, окрім доступності, необхідно також забезпечити й зручність користування відповідними даними для користувачів. Це передбачає оприлюднення даних у форматі, який дозволить ефективно їх опрацювати (зокрема, порівнювати, сортувати тощо).

На нашу думку зміна формату із вільного тексту на структурований дозволить також й усунути випадки відсутності належної послідовності у даних, які оприлюднюються ДПС України. Наприклад, згідно із наведеними ДПС даними за 5 місяців 2020 року станом на 1 червня 2020 року судами розглянуто 9,15 тис. справ. Остаточні рішення винесені по 3,3 тис. справ. Решта 79,7 тис. справ знаходяться на розгляді — остаточні рішення не прийняті<sup>297</sup>. Навіть не дуже уважному

читачеві стане зрозуміло, що згадувані 79,7 тис. справ ідуть накопичувальним підсумком не за 5 місяців 2020 року. Відтак, користувач даними, очікуючи отримати чіткі та точні дані саме за 5 місяців 2020 року, натомість отримує деякі дані за більший період (проте не зрозуміло, за який саме). Таких неузгодженостей можна було б уникнути, якби дані були наведені хоча б у табличному форматі, який би дозволяв чітко відслідковувати кількість позовів, суми та періоди, такі питання не виникали б.

**По-друге**, для того, щоб об'єктивно оцінити результативність судового оскарження, необхідно чітко розуміти, про які категорії справ іде мова. Позитивно, що ДПС України окремо наводить результати судового оскарження по ППР, адже такі справи становлять ключову категорію податкових справ у судах. Проте поза увагою залишаються інші, можливо менш чисельні, але не менш важливі категорії справ, такі як з питань реєстрації податкових накладних, виключення платників податків з переліку ризикових платників, відшкодування ПДВ та інші. Рада переконана, що ДПС України необхідно забезпечити оприлюднення даних про результати судового оскарження в розрізі основних категорій справ.

**По-третє**, важливо, щоб такі дані оприлюднювалися також в розрізі судових інстанцій, які приймають відповідні рішення, адже це дозволить скласти чітке та якісне уявлення про повний «життєвий цикл» відповідного рішення контролюючого органу. Наразі, оскільки оприлюднювана інформація такої диференціації не робить, — ми припускаємо, що суцільним потоком у дані про результати судового оскарження включено як рішення, які набрали законної сили, так і ті, які знаходяться на етапі оскарження. Відтак, реальна картина про результати судового оскарження у податкових спорах може виявитися дещо викривленою та такою, що не відповідає дійсності.

<sup>297</sup> <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/421620.html>

З огляду на вищевикладене, Рада вважає за необхідне рекомендувати ДПС України упорядкувати оприлюднювані дані про результати судового оскарження у формат, який дозволить ефективно опрацьовувати такі дані (співставляти, порівнювати, сортувати за вибраними параметрами, тощо), а також доповнити дані інформацією про основні категорії справ, які розглядаються, та про проходження справами різних судових інстанцій.

## 9.4 Оприлюднення даних про результати роботи СЕА ПДВ та СМКОР

Незважаючи на те, що ДПС України регулярно оприлюднює велику кількість даних по багатьох напрямках діяльності, є окремі важливі сфери роботи податкових органів, які мають суттєвий вплив на діяльність платників, проте дані про результати роботи у таких сферах не оприлюднюються на регулярній основі. Ідеться насамперед про результати роботи СЕА ПДВ та СМКОР. Відтак, такі питання як зупинення реєстрації податкових накладних, неприйняття таблиць даних платників, прийняття рішень про відповідність платників податків критеріям ризиковості, блокування реєстраційного ліміту платників у СЕА ПДВ ось уже кілька років поспіль викликають значний публічний резонанс. Безперечно, оприлюднення таких даних має велике суспільне значення.

Рада спостерігає, що вибірково такі дані оприлюднюються у новинах або у звітах

ДПС України<sup>298</sup>, що свідчить про те, що відповідна статистика опрацьовується ДПС України. Проте, на відміну від даних про результати діяльності по інших напрямках роботи податкових органів, дані по цій сфері не оприлюднюються на регулярній основі та у зручному форматі на вебсайті ДПС України. На практиці платники податків реалізують своє право на ознайомлення із такими даними шляхом надсилання запитів про доступ до публічної інформації. Проте ми переконані, що ДПС України необхідно забезпечити регулярне оприлюднення таких даних, щоб продемонструвати свою відкритість та прозорість у такому суспільно важливому питанні.

Відтак, Рада пропонує забезпечити регулярне (щонайменше щомісяця) оприлюднення вичерпних даних про результати роботи СЕА ПДВ та СМКОР — згідно з обсягом, який міститься нижче у рекомендації 37.5 до цього Розділу.

<sup>298</sup> Наприклад, у звіті ДФС України за 2018 рік (<http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf>) міститься окрема інформація щодо зупинення реєстрації податкових накладних та прийняття чи неприйняття таблиць даних платників податків. Проте уже у звіті ДПС України за 2019 рік (<http://tax.gov.ua/data/files/250851.pdf>) така інформація відсутня.



## Рекомендації Ради:

**37.** З метою підвищення прозорості та відкритості Державної податкової служби України при оприлюдненні даних, які мають суспільне значення, а також для забезпечення доступу користувачам до повних та якісних даних про результати роботи податкових органів Рада рекомендує **Державній податковій службі України:**

**37.1.** Забезпечити на своєму вебсайті систематизацію (сортування) наборів оприлюднюваних даних за предметом, ключовими словами, популярністю наборів серед користувачів, тощо, а також можливість здійснення «розумного» пошуку серед наборів даних. Усі дані необхідно оприлюднювати у єдиному форматі;

**37.2.** Забезпечити оприлюднення повних даних про результати контрольно-перевірочної роботи, тобто на додачу до уже оприлюднюваних даних щодо перевірок, результати яких узгоджено, також оприлюднювати дані щодо перевірок, результати яких не узгоджено. Забезпечити можливість сортування даних по департаментах, щоб користувачі отримали можливість ознайомитися із даними по окремих видах перевірок;

**37.3.** Забезпечити оприлюднення вичерпних даних про результати адміністративного оскарження, зокрема, додати інформацію про суми донарахування за усіма видами ППР, а також інформацію про ППР (кількість та суми донарахувань) у розрізі регіонів;

**37.4.** Здійснити упорядкування оприлюднюваних даних про результати судового оскарження у формат, який дозволить ефективно опрацьовувати такі дані. Доповнити дані інформацією про основні категорії справ, які розглядаються, а також про проходження справами різних судових інстанцій;

**37.5.** Забезпечити регулярне оприлюднення наступних даних про результати роботи СЕА ПДВ та СМКОР

### **1) Щодо СЕА ПДВ:**

- Інформація про розмір реєстраційного ліміту, заблокованого у СЕА ПДВ (шляхом арешту чи в інший спосіб);
- Інформація про розмір реєстраційного ліміту, який було списано (обнулено) у СЕА ПДВ (у розрізі причин)

### **2) Щодо реєстрації податкових накладних та розрахунків коригувань (ПН/РК):**

- Кількість ПН/РК, поданих на реєстрацію в ЄРПН, суми по відповідних ПН/РК, кількість платників ПДВ, які їх подали на реєстрацію;
- Кількість ПН/РК, реєстрація яких зупинена, суми по відповідних ПН/РК, кількість платників ПДВ, яким зупинено реєстрацію ПН/РК (у т.ч. — у розрізі пунктів критеріїв ризиковості, на підставі яких здійснено зупинення);
- Кількість ПН/РК, по яких прийнято рішення комісією з питань зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН про реєстрацію ПН/РК, суми по відповідних ПН/РК, кількість платників по яким приймалися такі рішення. Дані необхідно наводити у розрізі комісії регіонального та центрального рівнів.

- Кількість ПН/РК, по яких прийнято рішення комісією з питань зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН про відмову у реєстрації ПН/РК, суми по відповідних ПН/РК, кількість платників по яким приймалися такі рішення. Дані необхідно наводити у розрізі комісій регіонального центрального рівнів.
- Кількість ПН/РК, які зареєстровано за рішенням суду, суми по відповідних ПН/РК, кількість платників та кількість судових рішень, у т.ч., з них:
  - зареєстровано у ЄРПН (кількість ПН/РК, сума, кількість платників, кількість судових рішень);
  - не зареєстровано у ЄРПН (кількість ПН/РК, сума, кількість платників, кількість судових рішень) (з розбивкою у розрізі причин, з яких не зареєстровані).
- Кількість ПН/РК, у реєстрації яких судом було відмовлено, суми по відповідних ПН/РК, кількість платників, кількість судових рішень

**3) Щодо включення платників податків до переліку ризикових:**

- Кількість платників податків, по яких залишаються чинними (у т.ч. було прийнято нових у звітному періоді) рішення про відповідність їх критеріям ризиковості (у розрізі комісій регіонального рівня, звітних періодів)
- Кількість платників податків, по яких прийнято рішення про невідповідність їх критеріям ризиковості (у розрізі комісій регіонального рівня, періодів) (у т.ч. — за рішеннями судів)

**4) Щодо врахування таблиць даних платників податків:**

- Кількість врахованих таблиць даних платників податків та платників податків, яким враховані такі таблиці (у розрізі комісій регіонального рівня, звітних періодів, кодів УКТ ЗЕД / ДКПП на вході та виході)

- 5)** Кількість неврахованих таблиць даних платників податків та платників податків, яким не враховані такі таблиці (у розрізі комісій регіонального рівня, звітних періодів, кодів УКТ ЗЕД / ДКПП на вході та виході)

## 10 ВЕДЕННЯ ІНТЕГРОВАНИХ КАРТОК ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

При взаємодії з платником податків податкові органи постійно оцінюють стан розрахунків такого платника з бюджетом. Основним інструментом який при цьому використовується, є так звані ІКП, які створюються для кожного конкретного платника за кожним видом платежу. Фактично, ІКП є електронною формою до якої вноситься інформація про суми, які були сплачені або мають бути сплачені до бюджету.

Зазвичай, інформація в ІКП є коректною, проте трапляються і помилки, які істотно впливають на права і інтереси платника податків<sup>299</sup>. **Як правило, підприємців турбує поява в ІКП запису про податковий борг, якого не повинно бути. Такий запис може з'явитися з багатьох причин.**

Наприклад, якщо за результатами перевірки платнику дораховується податкове зобов'язання, і платник оскаржує його протягом десяти днів до суду, — то за правилами ПК України таке податкове зобов'язання вважається неузгодженим до вирішення питання судом і податкового боргу не виникає<sup>300</sup>. В таких випадках хоч податкові органи і мають зафіксувати суму донарахувань в своїй електронній системі, — проте вона не має відобразитися в ІКП як «податковий борг». Так відбувається майже завжди, але в рідкісних випадках інформація про факт судового оскарження своєчасно не відображається і в ІКП автоматично з'являється запис

про неіснуючий податковий борг. За спостереженнями Ради сам факт наявності такого «податкового боргу» навіть на невелику суму, створює проблеми для платників податків — адже це блокує повернення переоплат, а також може стати причиною надіслання податкових вимог до платника та застосування механізму податкової застави.

Функціонування ІКП регламентується відповідним Порядком, який був затверджений наказом Мінфіну №422<sup>301</sup> («**Порядок №422**»). Виходячи з системного аналізу положень Порядку №422, ІКП містить **облікові показники**, які є **похідними** від **первинних показників** — тобто тих показників, що містяться у **первинних документах**.

Для цілей Порядку №422 «первинними документами» є документи, які складаються платниками податків, контролюючим органом, а також іншими органами влади, зокрема: податкові декларації, митні декларації, уточнюючі розрахунки, ППР, рішення контролюючого органу, вимоги про сплату боргу (недоїмки) з єдиного внеску, а також судові рішення.

При цьому Порядок № 422 (пункт 2 розділу I) містить такі поняття як «достовірність показників інформаційної системи», «коректність даних інформаційної системи», «перекручення (викривлення) показників». Аналіз цих визначень свідчить, що облікові показники ІКП не є першоджерелом інформації про облік та сплату податків та

<sup>299</sup> З огляду на те, що ІКП створюються для кожного окремого платежу, при веденні статистики отриманих скарг Рада не виокремлює скарги пов'язані з некоректним функціонуванням ІКП. Відтак, ми не можемо точно визначити загальну кількість та динаміку таких звернень. За приблизними оцінками, за весь час свого функціонування Рада одержала декілька десятків таких скарг.

<sup>300</sup> Див. пункт 56.18 статті 56 ПК України.

<sup>301</sup> Див. Порядок ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 07.04.2016 №422 («**Порядок №422**»).

зборів. Тому зміна облікових показників у ІКП сама по собі не створює, не змінює і не припиняє прав та обов'язків платників податків та контролюючого органу у частині обліку та сплати податків та зборів. Іншими словами **ІКП — за своїм функціональним призначенням — лише повинна відобразити інформацію, яка відповідає первинним документам.**

Проте, як впливає із Порядку № 422, **у роботі цієї інформаційної системи не виключені випадки появи недостовірних та некоректних показників, їх перекручення (викривлення).** У таких випадках вступають у дію наступні правила пункту 5 розділу I Порядку № 422, які передбачають коригування даних у ІКП:

- 1) Загальний контроль за достовірністю** відображення в ІКП облікових показників забезпечується підрозділом, який здійснює облік платежів та інших надходжень.
- 2) При виявленні некоректних базових записів** готується **коригуючий документ** з обов'язковим посиланням на первинний документ, показники якого виправляються. Коригування даних в інформаційній системі органів ДФС здійснюється підрозділами, відповідальними за введення таких даних з первинних документів, за поточною датою.
- 3) У разі необхідності коригування** облікових показників ІКП **у ручному режимі** — таке коригування

здійснюється виключно **за рішенням керівника (заступника керівника) органу ДПС**, підготовленим відповідним структурним підрозділом за напрямом роботи.

При цьому, хоч Порядок №422 дає можливість коригування облікових показників ІКП за ініціативою посадових осіб ДПС, — він не передбачає процедури коригування таких даних за ініціативою зацікавленого платника податків.

**Відтак, основною системною проблемою, про яку йдеться в цьому Розділі, є складність виправлення некоректних даних ІКП саме за ініціативою платника податків.**

Неможливо передбачити всі ситуації, які можуть призвести до відображення в ІКП некоректних даних. Проте, з якої б причини не з'явився помилковий запис, має бути загальна процедура його виявлення та виправлення. Відштовхуючись від практики Ради нижче ми розглянемо два приклади появи такого помилкового запису. Один стосується випадку ненадходження сум податку до бюджету через неплатоспроможність обслуговуючого банку; інший — спору щодо звільнення від сплати єдиного внеску підприємців на контрольованій Україною території Донецької та Луганської областей на період проведення АТО та Операції об'єднаних сил<sup>302</sup>. Розділ закінчується переліком рекомендацій, покликаних зробити процедуру коригування ІКП більш доступною для зацікавлених платників податків.

<sup>302</sup> Див. детальніше Розділ 3.3 «Пільги з ЄСВ: звільнення від сплати на території АТО» цього Звіту щодо правових підстав нарахування єдиного внеску у відповідних випадках.

## Кейс № 29. Не виконання рішення суду про внесення змін до ІКП

У жовтні 2018 року до Ради звернулося зі скаргою Адвокатське об'єднання «Скляренко, Сидоренко та Партнери» (**«Скаржник»**) стосовно недобросовісної поведінки ГУ ДФС у м. Києві, яка полягала у безпідставному обліку боргу з ПнПП та невнесенні змін до ІКП Скаржника.

02 березня 2015 року Скаржником було подано податкову декларацію з ПнПП підприємства за 2014 рік, якою визначено суму грошового зобов'язання у розмірі 33 219 грн.

З метою сплати грошового зобов'язання, Скаржником до Публічного акціонерного товариства «Банк «Фінанси та Кредит», з яким було укладено договір на розрахунково-касове обслуговування, направлено відповідні платіжні доручення, призначення платежу яких «податок на прибуток за 2014 рік»:

- від 22.01.2015 року №14 на суму 15 000 грн.;
- від 30.01.2015 року №28 на суму 15 000 грн.;
- від 24.03.2015 року №54 на суму 3 219 грн.

Платіжне доручення від 22.01.2015 року №14 обслуговуючим банком виконано. Платіжні доручення від 30.01.2015 року №28 та від 24.03.2015 року №54 обслуговуючим банком до виконання прийняті, проте не виконані.

У подальшому, 17.09.2015 року, Правління НБУ прийняло постанову №612 «Про віднесення Публічного акціонерного товариства «Банк «Фінанси та Кредит» до категорії неплатоспроможних».

У момент закінчення граничного строку сплати Скаржником грошового зобов'язання з ПнПП підприємства за 2014 рік у ІКП Скаржника **виник обліковий запис про наявність податкового боргу у сумі 18 212,59 грн.** (що приблизно дорівнює сумі невиконаних обслуговуючим банком платіжних доручень від 30.01.2015 року №28 на суму 15 000 грн. та від 24.03.2015 року №54 на суму 3 219 грн.).

Однак, не погодившись з таким станом речей, Скаржник звернувся до суду та отримав судові рішення, яким **ДПІ у Шевченківському районі ГУ ДФС у м. Києві було зобов'язано виключити з ІКП відомості про від'ємне сальдо з ПнПП в загальному розмірі 18 212,59 грн.**

**Зазначене судове рішення відповідає усталеній судовій практиці Верховного Суду,** зокрема:

- ухвали КАС/ВС від 20 лютого 2018 року у справі № 816/59/17<sup>303</sup> (цитата: «*Верховний Суд погоджується з висновком судів попередніх інстанцій, що виконання платником податкового обов'язку по перерахуванню в бюджет суми податкового зобов'язання пов'язане з моментом подання в банк платіжного доручення на перерахування відповідних сум податкових зобов'язань, зокрема, з моментом прийняття банком платника розрахункового документа на виконання*»);

<sup>303</sup> <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72338517>

- ухвалі КАС/ВС від 03 квітня 2018 року у справі № 809/3851/15<sup>304</sup> (цитата: «Отже, з наданням платком податку до установи банку платіжного документу на перерахування податку до бюджету, згідно з яким платник ініціює сплату, а банк приймає такий документ, обов'язок такого платника щодо сплати такого податку припиняється. Тому, днем сплати податку до бюджету вважається день, коли банк прийняв документ на перерахування податку до бюджету на виконання»);
- ухвалі КАС/ВС від 03 травня 2018 року у справі № 826/11432/17<sup>305</sup> (цитата: «Отже, виконання платником податкового обов'язку по перерахуванню в бюджет суми податкового зобов'язання та його сплати, пов'язане саме з моментом подання в банк платіжного доручення на перерахування відповідних сум податкових зобов'язань, а ініціювання переказу вважається остаточно завершеним і за подальший переказ сум податкового зобов'язання відповідальність несе банк»).

Однак податковий орган фактично не виконував рішення суду та не вносив зміни до ІКП Скаржника, посилаючись на особливості роботи системи оперативного обліку, які не дозволяють вносити зміни до ІКП без підтвердження від Держказначейства про надходження грошових коштів до бюджету.

Рада розуміє бажання ДФС України максимально коректно та достовірно відображати у своєму обліку та звітності стан надходження податків і зборів до Державного бюджету України. Так, дійсно вбачається, що суму 18 219 грн., що була сплачена Скаржником, однак не надійшла до Державного бюджету України з вини ПАТ «Банк «Фінанси та Кредит» (і інші аналогічні суми у подібних ситуаціях), доцільно було б особливим чином обліковувати у статистиці та обліку органів ДФС та ДКСУ — як такі суми, що не вважаються податковим боргом платників податків, однак і не є зарахованими до Державного бюджету (залежно від обставин, можливо, такі суми слід було б обліковувати як втрати Державного бюджету або ж як заборгованість банків перед бюджетом). Рада готова підтримати будь-які розумні ініціативи щодо внесення змін до відповідних нормативно-правових актів, які дадуть змогу правильно обліковувати такі суми (однак без шкоди для якнайшвидшого відновлення прав та законних інтересів Скаржника — тобто, відновлення прав Скаржника має відбутись невідкладно і не повинно ставитись у залежність від законодавчих змін, покликаних вирішити цю проблему на майбутнє).

02 січня 2019 року було прийнято рішення Бізнес-омбудсмена, яким надано рекомендації ГУ ДФС у м. Києві забезпечити коригування недостовірного облікового показника у ІКП Скаржника, який не відповідає первинному документу (судовому рішенню) про нібито наявність у Скаржника податкового боргу, що виник у ІКП Скаржника.

Протягом 1,5 років рішення суду не було виконано, тому на дату оприлюднення цього Звіту Рада все ще продовжує моніторинг виконання вищезгаданої рекомендації.

Варто відзначити, що 01 липня 2020 року Велика палата відступила від правової позиції Верховного суду щодо несвоєчасного перерахування податків. Втім, ті судові рішення, які вже набрали законної сили і можливості оскарження яких вичерпані все одно доведеться виконувати<sup>306</sup>.

<sup>304</sup> <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72338517>

<sup>305</sup> <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/73811358>

<sup>306</sup> <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/90228193>



Непоодинокими також є випадки видачі контролюючим органом неодноразових податкових вимог на підставі необґрунтованих записів в ІКП про податковий борг. При цьому скасування таких вимог у судовому порядку не призводить до автоматичного виключення

із ІКП інформації про податковий борг. Причини існування таких ситуацій криються, серед іншого, у правовій природі вимоги про сплату боргу, про що вже йшлося вище у Розділі 3.4.1 «Правова природа вимоги про сплату боргу (недоїмки) з ЄСВ» цього Звіту.

## Кейс № 30. Видача нових податкових вимог після скасування судом попередніх вимог

У березні 2020 року Рада одержала Скаргу від ФОП (надалі — **«Скаржниця»**), в якій було повідомлено, що ГУ ДПС у Донецькій області видала повторну вимогу про сплату боргу (недоїмки) з єдиного внеску від 20.11.2019 року на суму 33 780,40 грн. (**«Вимога 2»**), на тих саме підставах, що й вимога про сплату боргу (недоїмки) від 13.05.2019 року №Ф-13247-46 на суму 28 272,04 грн. (**«Вимога 1»**), яка була визнана протиправною та скасована рішенням Донецького окружного адміністративного суду від 16.09.2019 року, що набрало законної сили 28.11.2019 року.

Скаржниця особливо наголосила на тому, що не дивлячись на те, що Вимога 2 перебувала у процесі судового оскарження (ухвалою Донецького окружного адміністративного суду від 29.01.2020 року відкрито провадження у справі), — вона була безпідставно направлена ГУ ДПС у Донецькій області на примусове виконання до Центрального відділу державної виконавчої служби у місті Маріуполі Східного міжрегіонального управління Міністерства юстиції. Це призвело до безпідставного відкриття державним виконавцем виконавчого провадження від 24.02.2020 року. Вищезазначені дії ГУ ДПС у Донецькій області, відповідно до прийнятої у Раді термінології надалі йменуватиметься **«можлива Недобросовісна Поведінка 1»**.

У процесі попередньої оцінки Скарги відповідальний інспектор Ради виявив, що проблема, про яку повідомила Скаржниця (можлива Недобросовісна Поведінка 1) насправді є похідною від іншої проблеми, а саме — наявності у ІКП Скаржниці, можливо, недостовірної інформації про нібито наявність боргу (недоїмки) з єдиного внеску. Можлива протиправна бездіяльність ГУ ДПС у Донецькій області, яка полягає у невнесенні коригувань в ІКП Скаржниці, відповідно до прийнятої у Раді термінології, надалі йменуватиметься **«можлива Недобросовісна Поведінка 2»**.

У результаті звернення Ради у березні 2020 року ГУ ДПС у Донецькій області відкликло Вимогу 2 з Центрального відділу державної виконавчої служби у місті Маріуполі Східного міжрегіонального управління Міністерства юстиції до моменту набрання законної сили судовим рішенням у справі (тобто, Недобросовісна Поведінка 1, яка становила предмет Скарги, перестала існувати).

Водночас, ГУ ДПС у Донецькій області відмовило Скаржниці у здійсненні коригувань відомостей про суму боргу (недоїмки) з єдиного внеску у ІКП. Таким чином, станом на травень 2020 року відомості ІКП залишились без змін, і у подальшому можуть стати підставою для видачі нових вимог про сплату боргу (недоїмки) з єдиного внеску, подібних до Вимоги 1 та Вимоги 2.

Комплексно дослідивши вищевказане питання, Рада встановила, що Скаржниця має справу із проявом системної проблеми, яка полягає у суперечливому регулюванні чинним законодавством України питання звільнення від сплати єдиного внеску платників, які знаходяться на контрольованій Україною території Донецької та Луганської областей на період проведення АТО та Операції об'єднаних сил. Рада виявила, що податкові органи мають усталений підхід до застосування відповідних норм законодавства, який відрізняється від того, якого притримується Скаржниця та чимало інших суб'єктів підприємництва. Обліковуючи за Скаржницею спірну суму боргу (недоїмки) з єдиного внеску, та відмовляючись скоригувати відомості про неї в ІКП (тобто, допускаючи бездіяльність, яка розглядається Скаржницею як можлива Недобросовісна Поведінка 2), ГУ ДПС у Донецькій області слідує усталеному підходу, який підтримується, у тому числі, і вищим за рівнем органом — ДПС України.

З огляду на наведене, у травні 2020 року Рада припинила розгляд Скарги у частині можливої Недобросовісної Поведінки 2 з огляду на вичерпання всіх розумних засобів для вирішення питання індивідуально для Скаржниці у позасудовому порядку.

Варто також зазначити, що нерідко суди, визнаючи податкову вимогу щодо сплати боргу незаконною, відмовляють платникам податків у задоволенні позовних вимог щодо коригування даних ІКП шляхом видалення інформації про наявність боргу. Податківці ж, не дивлячись на наявність однозначних висновків суду про незаконність нарахування боргу, розцінюють відсутність прямого зобов'язання у судовому рішенні щодо внесення змін до ІКП, як можливість не вносити жодних змін до ІКП та продовжувати виписувати нові податкові вимоги<sup>307</sup>.

Наведені вище приклади ілюструють таку системну проблему як **відсутність ефективного механізму захисту інтересів платника податків в разі виявлення некоректної інформації в ІКП. Як показує практика, на даний час принципово неможливо забезпечити**

#### **стовідсоткову безпомилковість функціонування автоматизованих систем та безспірність даних які в них обліковуються.**

Також неможливо передбачити та врегулювати всі можливі ситуації, які призводять до некоректності даних в автоматизованих системах (в тому числі і ІКП). В зв'язку з цим важливим є встановлення загальної та доступної для зацікавлених платників податків процедури виправлення даних ІКП в окремих конкретних випадках, незалежно від причини некоректності таких даних. На даний час платник податків може звернутися до контролюючого органу в загальному порядку. Проте — на відміну від, наприклад, адміністративного оскарження ППР — в законодавстві відсутня спеціальна процедура розгляду таких звернень з встановленими строками, відповідальними особами, можливими рішеннями та

<sup>307</sup> Див. зокрема рішення <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/84400128> та <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88491098>

обов'язком відкоригувати дані ІКП за результатами розгляду звернення або за рішенням суду.

Доречно зазначити, що спори між платниками податків та контролюючими органами стосовно внесення останніми коригувань до ІКП є прикладом ситуацій, коли законні інтереси бізнесу порушуються протиправною бездіяльністю державного органу. При цьому в Україні оскарження такої бездіяльності у адміністративному (відомчому) порядку на законодавчому рівні наразі практично не врегульовано, у тому числі й у податковій сфері<sup>308</sup>. Такий стан справ значно звужує можливості для досудового врегулювання подібних питань та зумовлює їх вирішення майже виключно у судовому порядку.

Між тим, на дату підготовки цього Звіту у Верховній Раді України зареєстровано законопроект «Про адміністративну

процедуру» (№ 3475 від 14.05.2020 року)<sup>309</sup> («Законопроект № 3475»). Вказаний законопроект, чимало положень якого Рада зі свого боку активно підтримує<sup>310</sup>, передбачає, серед іншого, право особи на оскарження бездіяльності адміністративних органів<sup>311</sup>.

Наразі складно точно спрогнозувати перспективи прийняття Законопроекту № 3475, а також його впровадження у практику діяльності державних (і, зокрема, податкових) органів. Втім, цілком виправданим є обережний оптимізм з приводу того, що у разі імплементації нововведень, передбачених цим законопроектом, платники податків матимуть більше можливостей для позасудового захисту своїх законних інтересів у випадку протиправної бездіяльності податкових органів (як-то невнесення коригувань у ІКП).

<sup>308</sup> Навіть стаття 56 Податкового кодексу України — базова норма, яка гарантує платникам податків право на оскарження — стосується виключно рішень податкових органів, однак не їхніх дій та бездіяльності. Порядок № 916, який встановлює порівняно якісну та детально пропрацьовану процедуру адміністративного оскарження у ДПС України, також застосовується лише до оскарження рішень (та й то не всіх) контролюючих органів. Скарги ж на їхню бездіяльність ДПС України на практиці розглядає як звернення громадян (Порядок розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2015 № 271). Такий спосіб розгляду передбачає обов'язкове надання відповіді автору звернення, однак не надає можливості останньому реально брати участь у процедурі розгляду його/її скарги. На практиці ефективність розгляду таких скарг, за спостереженнями Ради, є низькою.

<sup>309</sup> Станом на 1 липня 2020 року Законопроект № 3475 включений до порядку денного парламенту, але ще не розглянутий навіть у першому читанні.

<sup>310</sup> Див. Системний звіт Ради «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації» (липень 2019 року), [https://boi.org.ua/media/uploads/system\\_aug2019/2\\_2019\\_system\\_ua.pdf](https://boi.org.ua/media/uploads/system_aug2019/2_2019_system_ua.pdf).

<sup>311</sup> Відповідні положення містяться у пункті 8 частини 1 статті 29, частини 2 статті 33, частини 1 статті 74, частини 4 статті 74 поточної редакції Законопроекту № 3475.

## Рекомендації Ради:

---

- 38.** З метою забезпечення можливості коригування даних ІКП за ініціативою платника податків, Рада рекомендує **Міністерству фінансів України** внести наступні зміни до Порядку №422:
- 38.1.** встановити спеціальний порядок подання і розгляду органами ДПС звернень платників податків щодо коригування облікових показників ІКП, які платник податків вважає помилковими;
  - 38.2.** зобов'язати контролюючий орган у відповідь на таке звернення платника податків протягом визначеного строку відкоригувати відповідні спірні дані ІКП або письмово обґрунтувати їх коректність;
  - 38.3.** встановити процедуру оперативного та безумовного коригування ІКП на виконання судових рішень, які прямо стосуються спірних даних ІКП (наприклад — визнають безпідставність нарахування податкового зобов'язання, яке відображається в ІКП як борг), — включно з тими, резолютивна частина яких прямо не зобов'язує контролюючий орган здійснити таке коригування.

## 11 ДОВІДКОВІ МАТЕРІАЛИ

### 11.1 Додаток 1. Як працюють «схеми» ухилення від ПДВ

#### 11.1.1 Що таке «конвертаційні центри»

Традиційна для України схема діяльності «конвертаційного центру» (що на сучасному етапі зазнала деяких змін, про які йтиметься далі) виглядає наступним чином:

- 1) Організатором «конвертаційного центру» створюється велика кількість фіктивних підприємств. Такі підприємства реєструються як новоутворені, або ж придбаються в колишніх власників як вже існуючі. Засновниками та керівниками таких підприємств у ЄДР вказуються підставні особи, які не мають наміру вести через ці компанії жодний бізнес. Зазвичай це особи, які погодились стати номінальними власниками та директорами за певну суму винагороди. Іноді ж такі особи взагалі не знають про те, що на них реєструються підприємства (так звана «реєстрація на загублені/вкрадені паспорти»). Оскільки реєстрація компаній в Україні наразі здійснюється досить просто (і це свого часу сприяло зміцненню позицій країни в рейтингу «Doing Business», який ведеться Світовим Банком), то зареєструвати фіктивне підприємство і зробити його платником ПДВ займає усього кілька днів.
- 2) Насправді печатки цих підприємств і їх електронні ключі (за допомогою яких можуть підписуватись електронні документи, подаватися звітність, може здійснюватись управління їх банківськими рахунками тощо) знаходяться у організаторів «конвертаційного центру», які формально до діяльності цих компаній не причетні. Таким чином, організатори «конвертаційного центру» мають змогу вчиняти широкий спектр дій від імені будь-якого з таких фіктивних підприємств. Наприклад, вони можуть складати фінансово-господарські документи (договори, накладні, акти виконаних робіт тощо), подавати податкову та фінансову звітність, управляти коштами на їх банківських рахунках. Номінальні ж власники та директори підприємств у цій діяльності участі не беруть. Їх можуть періодично залучати для того, щоб вони ставили свої підписи на паперових документах, коли це потрібно (що ті погоджуються виконувати за певну винагороду). Або ж, їхні підписи на паперових документах можуть підроблятися.
- 3) Організатори «конвертаційного центру» об'єднують створені ними фіктивні підприємства у структуровані мережі, в яких у кожного з підприємств є своя роль, необхідна для реалізації шахрайської схеми. Традиційно виділяють два типи фіктивних підприємств: «податкова яма» та «транзитер».
- 4) «Податкова яма» — це фіктивне підприємство, від імені якого оформлюється на папері виробництво та/або продаж товарів або послуг, в ціну яких включається ПДВ, хоча насправді підприємство нічого не виробляє та не продає. «Податкова яма» виписує на ім'я своїх нібито покупців податкові накладні, які дають останнім право на податковий кредит в розмірі суми ПДВ, включеної в ціну уявних (неіснуючих) товарів або послуг. При цьому «податкова яма» набуває обов'язок сплатити значні суми ПДВ

- до бюджету. Однак такі суми вона не декларує та/або не сплачує до бюджету, а стягнути їх з неї примусово — неможливо або вкрай проблематично (підприємство не має жодного майна або грошей, його власники та директори є підставними особами, або їх неможливо відшукати тощо).
- 5) «Транзитер» — це інше фіктивне підприємство, створене переважно для того, щоб «заплутати сліди» у ланцюгу фіктивних поставок. Від імені «транзитера» оформлюється на папері фіктивне придбання товару або послуги в «податкової ями» або в попереднього «транзитера», та їх подальший фіктивний перепродаж наступному «транзитеру» або ж напряму «вигодонабувачу» (реальному бізнесу, який хоче скористуватися послугами «конвертаційного центру», щоб ухилитися від оподаткування та перевести кошти в готівку).
- 6) Реальний бізнес переказує кошти зі свого банківського рахунку на банківський рахунок фіктивного підприємства, яке входить до «конвертаційного центру» («транзитера» або «податкової ями») нібито за придбання товарів або послуг. **Однак насправді ніякі товари та послуги не поставляються, а переказана сума коштів згодом таємно повертається бізнесу у готівковій формі** (за вирахуванням так званої «комісії за конвертацію», яку залишають собі організатори «конвертаційного центру»).
- 7) На папері усе оформлюється так, щоб зі сторони це було схоже на реальну операцію. Наприклад, якщо бізнес є будівельною фірмою, то «конвертаційний центр» може продати йому податковий кредит з ПДВ та готівку під виглядом постачання будівельних робіт на умовах субпідряду (які насправді такому бізнесу не потрібні, бо він виконує весь обсяг робіт власними силами). Якщо бізнес є агротрейдером, який продає на експорт зерно (що він перед тим неофіційно закуповує у дрібних фермерів на «чорному ринку» за готівку), то «конвертаційний центр» може продати йому податковий кредит з ПДВ та готівку під виглядом постачання того ж самого зерна. Так само — й в інших сферах.
- 8) При успішній реалізації цієї шахрайської схеми бізнес, який нею скористувався, зазвичай отримує потрібну вигоду:
- набуває податковий кредит, який дозволяє сплатити менше ПДВ до бюджету або відшкодувати більше ПДВ з бюджету;
  - відносить вартість нібито придбаних ним товарів або послуг до складу витрат, які зменшують його прибуток, з якого сплачується 18%-ий ПнПП;
  - отримує готівку, яка потрібна йому для операцій у тіньовому секторі (виплати зарплати «у конвертах», закупівлі товарів на «чорному ринку», незаконних платежів тощо).
- 9) При реалізації схеми бізнес несе витрати (сплачує комісію організаторам «конвертаційного центру») та приймає на себе ризики (податковий орган може виявити цю схему, донарахувати податки та застосувати штрафи). З цими витратами та ризиками, однак, багато представників бізнесу готові миритися, оскільки це часто виявляється усе одно економічно вигідніше, аніж працювати «в білу».
- 10) Перспектива кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків зазвичай не надто лякає бізнес, який користується послугами «конвертаційних центрів». Адже наразі відповідна стаття Кримінального кодексу України (**«КК України»**) (стаття 212 КК України) передбачає порівняно м'яке покарання (виключно у вигляді штрафу)<sup>312</sup>, яке на практиці



загрожує керівникові та/або головному бухгалтеру компанії лише в разі досить невдалого збігу обставин. На практиці такі кримінальні провадження дуже рідко звершуються обвинувальним вироком<sup>313</sup>. Як правило, кваліфікованим адвокатам вдається успішно захистити бізнес від таких обвинувачень, навіть якщо вони мають під собою певне підґрунтя.

- 11) Організатори «конвертаційного центру» при успішній реалізації схеми отримують свою «комісію», яка робить їхню діяльність досить прибутковою, попри те, що з отриманої винагороди їм часто доводиться сплачувати корупційні платежі представникам податкових та/або правоохоронних органів, які іноді покривають діяльність «конвертаційного центру».
- 12) Теоретично, організатори «конвертаційного центру» несуть значні ризики, оскільки їм може загрозувати кримінальна

відповідальність за багатьма статтями (у т.ч. статтями 191, 205<sup>314</sup>, 205-1, 209, 212, 358, 364, 366 КК України тощо), які передбачають покарання і більш серйозне, аніж штрафи. Однак на практиці до кримінальної відповідальності здебільшого притягають лише виконавців (номінальних власників та директорів фіктивних підприємств, які зазвичай легко визнають свою вину), а не організаторів. Та й зазвичай ця відповідальність не є надсуворою. Попри те, що податкові та правоохоронні органи часто звітують про закриття «конвертаційних центрів», чимало їх все ще продовжують діяти. Це часто стає предметом критики існуючої системи боротьби з фінансовою злочинністю (тут доцільно зробити відсилання до тривалої дискусії навколо створення Бюро фінансових розслідувань, яка в Україні наразі продовжується).

<sup>312</sup> Починаючи з 01.01.2020 року, виходячи зі статті 212 КК України, ухилення від сплати податків на суму менше **3 153 000 грн.** взагалі не вважається кримінальним правопорушенням. Ухилення від сплати податків на більші суми загрожує такими покараннями:

- ухилення на суму від 3 153 000 грн. до 5 255 000 грн. — штраф на суму від 51 000 грн. до 85 000 грн., або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.
- ухилення на суму від 5 255 000 грн. до 7 357 000 грн. (або на суму від 3 153 000 грн. до 7 357 000 грн., якщо доведена попередня змова групи осіб) — штраф на суму від 85 000 грн. до 119 000 грн., та позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.
- ухилення на суму більш як на 7 357 000 грн. (або на суму більш як 3 153 000 грн., якщо особа раніше судима за цей злочин) — штраф на суму від 255 000 грн. до 425 000 грн. та позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років, із конфіскацією майна;
- При цьому особа, яка ухилилась від сплати податків (окрім раніше судимої за цей злочин) звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

<sup>313</sup> За офіційними даними податкової міліції (посилання: [http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156743/12\\_2018.pdf](http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156743/12_2018.pdf)), у 2018 році **645** таких кримінальних проваджень було закрито, **121** — направлено до судів з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності, і лише **104** — направлено до судів з обвинувальним актом.

За тими ж даними за 9 міс. 2019 року (посилання: [http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156743/09\\_2019.pdf](http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156743/09_2019.pdf)) 414 проваджень закрито, 131 — направлено до судів з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності, і лише 90 — направлено до судів з обвинувальним актом.

При цьому варто враховувати, що більшість проваджень, які направляються до судів з обвинувальними актами, не завершуються винесенням судом обвинувального вироку. Суд може постановити також виправдальний вирок, закрити справу за різними реабілітуючими або нереабілітуючими обставинами або ж повернути її на додаткове досудове розслідування (де кримінальне провадження може бути згодом закрито).

<sup>314</sup> Стаття 205 КК України «Фіктивне підприємництво» (під яким розумілося створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона) виключена з КК України на підставі Закону України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес» № 101-IX від 18.09.2019, що набрав чинності 25.09.2019 року.

## 11.1.2 Як змінились схеми в епоху СЕА ПДВ

Запровадження СЕА, побудованої за принципом депонування ПДВ, зробило практично неможливим реалізацію традиційної шахрайської схеми, у центрі якої знаходиться «податкова яма». Адже відтепер «податкова яма» не могла виписати ПН/РК, не гарантувавши, шляхом депонування, сплати ПДВ до бюджету.

Та недобросовісні особи швидко знайшли спосіб пристосуватися до цього нововведення.

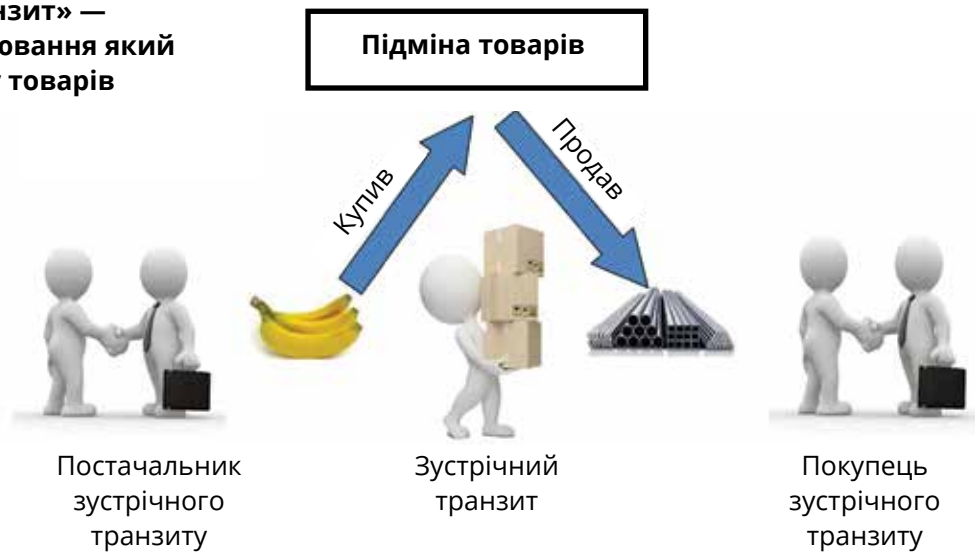
- 1) Найбільші суми ПДВ (наприклад, як вже згадувалось, за 2019 року — 289,76 млрд. грн.) сплачуються на митниці при імпорті товарів в Україну. Платник податків, що ввіз такі товари в Україну та сплатив ПДВ при їх розмитненні, набуває право на податковий кредит у відповідній сумі. Це право він може реалізувати, якщо згодом продасть ввезені товари в Україні, включивши в їх ціну ПДВ.
- 2) Однак на практиці чимало імпортерів насправді реалізують ввезені ними в Україну товари на «чорному ринку», не включаючи в їх ціну ПДВ та взагалі не декларуючи доходів від їх продажу.
- 3) На паперах в таких імпортерів залишаються значні запаси товарів, які чекають продажу, і значні суми невикористаного податкового кредиту з ПДВ. Насправді ці товари не лежать на складах імпортерів, а давно розпродані. В свою чергу, такі імпортери мають на руках значні суми готівки, отриманої від продажів на «чорному ринку», походження якої їм було б складно пояснити. В той же час, їм потрібні гроші на банківському рахунку, щоб закуповувати за кордоном нові партії імпортованих товарів.
- 4) Такі імпортери знайшли спосіб взаємовигідної співпраці із «конвертаційно-транзитними центрами» у рамках схеми, яку часто називають «зустрічним транзитом».
- 5) Суть цієї схеми полягає у тому, що імпортер (який в цій схемі називається «постачальником зустрічного транзиту») оформлює продаж товарів, які, згідно з паперами, все ще знаходяться на його складі (насправді ж давно розпродані) фіктивному підприємству — «транзитеру», яке входить до структури «конвертаційно-транзитного центру».
- 6) Насправді — продаж товару не відбувається. Імпортер передає до «конвертаційно-транзитного центру» готівку та в обмін одержує на свій банківський рахунок безготівкові кошти, нібито як оплату за постачання товару. Разом з існуючим лише на папері товаром, «транзитер», який входить до «конвертаційно-транзитного центру», одержує від імпортера податковий кредит з ПДВ, що у подальшому, через ланцюжок транзакцій, планується реалізувати «вигодонабувачеві» («покупцю зустрічного транзиту»).
- 7) Всередині «конвертаційно-транзитного центру» часто відбувається низка перепродажів неіснуючого товару між кількома фіктивними підприємствами — «транзитерами». В процесі таких перепродажів часто відбувається підміна товару — так званий «пересорт» або «скрутка». Наприклад, чергове фіктивне підприємство може придбати існуючі лише на папері банани, а продає далі — також існуючі лише на папері металеві труби.
- 8) Така підміна товару необхідна, щоб надати податковому кредиту з ПДВ, який «конвертаційно-транзитний центр» збирається реалізувати, разом з готівкою, «вигодонабувачеві» (реальному бізнесу) таку товарну форму, яка буде придатною, зручною та безпечною для «вигодонабувача». Наприклад, якщо «вигодонабувач» є будівельною компанією, йому було

б складно пояснити мету придбання великої партії бананів, однак значно легше обґрунтувати мету придбання металевих труб.

- 9) Кінець та результат цієї нової схеми такий самий, як і у старої, описаної вище схеми, яка починалася з

«податкової ями» — «вигодонабувач» одержує потрібну вигоду у вигляді: 1) податкового кредиту з ПДВ; 2) витрат (які зменшують його прибуток, та відповідно — розмір ПнПП); 3) «обготівкування» (конвертації у готівку) своїх коштів.

**«Зустрічний транзит» — суб'єкт господарювання який здійснює підміну товарів**



**Мал. 7**

Як працює «зустрічний транзит»

Джерело: <https://www.slideshare.net/artemrada/ss-79344466>

## 11.2 Додаток 2. Що таке реєстраційний ліміт у СЕА ПДВ

Реєстраційний ліміт (показник  $\Sigma$ Накл) — це сума ПДВ, на яку платник податку має право зареєструвати ПН/РК в ЄРПН.

Реєстраційний ліміт розраховується за формулою, закріпленою законодавчо — безпосередньо у пункті 200-1.3 ПК України:

$$\Sigma \text{Накл} = \Sigma \text{НаклОтр} + \Sigma \text{Митн} + \Sigma \text{ПопРах} + \Sigma \text{Овердрафт} - \Sigma \text{НаклВид} - \Sigma \text{Відшкод} - \Sigma \text{Перевищ.}$$

Кожен компонент цієї формули визначений у пункті 200-1.3 ПК України, а більш детально описаний у Порядку електронного адміністрування ПДВ, затвердженому постановою КМУ від 16 жовтня 2014 року № 569.

Якщо описати ці компоненти спрощено, то:

- компонент  $\Sigma$ НаклОтр збільшує реєстраційний ліміт платника ПДВ на суму «вхідного» ПДВ (зазначеного у ПН/РК, які складають та реєструють у ЄРПН постачальники товарів/послуг, які він придбаває);
- компонент  $\Sigma$ Митн збільшує реєстраційний ліміт платника ПДВ на суму «вхідного» ПДВ, який сплачується ним на митниці при імпорті товарів;
- компонент  $\Sigma$ ПопРах збільшує реєстраційний ліміт платника ПДВ на суму, задепоновану (завчасно внесену) платником на свій електронний рахунок

у СЕА, з якого згодом відбувається сплата ПДВ до бюджету;

- компонент  $\Sigma$ Овердрафт створює деяким платникам ПДВ певний позитивний зазор (відступлення від базової формули у бік збільшення реєстраційного ліміту) у сумі, розмір якої детально визначається ПК України;
- компонент  $\Sigma$ НаклВид зменшує реєстраційний ліміт платника ПДВ на суму «вихідного» ПДВ (зазначеного у ПН/РК, які він складає та реєструє у ЄРПН при постачанні товарів/послуг);
- компонент  $\Sigma$ Відшкод зменшує реєстраційний ліміт платника ПДВ на суму, яку він заявив до відшкодування з бюджету;
- компонент  $\Sigma$ Перевищ має допоміжний (технічний) характер, спрямований на недопустимість протиправного користування реєстраційним лімітом за рахунок нереєстрації певних ПН/РК. Цей компонент вмикається, зменшуючи реєстраційний ліміт, у тому разі, якщо платник з якихось причин не зареєстрував ПН/РК (що ввімкнуло б базовий компонент  $\Sigma$ НаклВид), однак при цьому задекларував податкові зобов'язання по відповідній операції у поданій податковій декларації з ПДВ.

## 11.3 Додаток 3. Як працює СМКОР

### 11.3.1 Як відбувається автоматизований моніторинг накладних

Сутність СМКОР полягає у тому, що кожна ПН/РК, подана на реєстрацію у ЄРПН, піддається миттєвому автоматизованому моніторингу.

В рамках такого моніторингу, штучний інтелект (комп'ютер) відповідно до чітко прописаних алгоритмів перевіряє певні ключові параметри платника податків та конкретної господарської операції.

Мета такого моніторингу — виявити, чи існує істотний ризик, що господарська операція, по якій складена ПН/РК, не має реального характеру, а є частиною обігу «схемного» ПДВ.

При цьому критерії ризиковості — заздалегідь визначені нормативно.

#### Алгоритм працює так.

- 1) Насамперед СМКОР перевіряє, чи дотримані так звані «відсікаючі критерії» — параметри, за яких ПН/РК вважається «безпечною» та звільняється від подальшого моніторингу.

«Відсікаючі критерії» кілька разів змінювались та звужувались, і загалом зводяться до двох: 1) вкрай невелика сума операцій у платника податків протягом місяця (на сьогоднішній день цей критерій настільки звужено, що він спрацьовує вкрай рідко); 2) дуже велике податкове навантаження платника податків (значний обсяг різних податків та зборів, сплачених до бюджету за останній рік, у співвідношенні до обороту за цей період).

Якщо «відсікаючі критерії» дотримані — ПН/РК безперешкодно реєструється у ЄРПН.

- 2) Якщо «відсікаючі критерії» не спрацювали, то надалі (цей рівень моніторингу був впроваджений з

22 березня 2018 року і є найбільш дискусійним) СМКОР перевіряє, чи не відповідає платник податків, який склав ПН/РК, Критеріям ризиковості платника податку.

Критерії ризиковості платника податку (принаймні, окремі з них) містять у собі певний суб'єктивний елемент і залишають поле для дискреції. Відповідність/невідповідність ним встановлюють відповідні комісії при податкових органах на місцях. Цей аспект, власне, і викликає найбільше дискусій.

Якщо Критерії ризиковості платника податку дотримані — це є поганою новиною для платника податків. У такому разі реєстрація ПН/РК завжди зупиняється, незалежно від параметрів конкретної господарської операції.

- 3) Якщо Критерії ризиковості платника податків не дотримані, то СМКОР перевіряє, чи відповідає конкретна господарська операція, прописана у ПН/РК, Критеріям ризиковості господарської операції.

Критерії ризиковості господарської операції — чітко встановлені законодавчо. Найбільш поширеним з них є критерій, який стосується істотних розбіжностей між обсягами та номенклатурою товарів/послуг, які придбаваються та які реалізуються платником податків. Цей критерій націлений на виявлення класичних «скруток» (на кшталт придбання бананів та реалізація труб). Виявити такі розбіжності досить просто, адже обов'язковим реквізитом кожної ПН/РК є класифікаційний код (УКТ ЗЕД — для товару, ДКПП — для послуги).

Між тим, цей критерій є небезпечним

і для реального бізнесу, адже він може зачепити підприємства-виробники, у яких, цілком природно, номенклатура товарів і послуг «на вході» відрізняється від тих, що «на виході». Для їх убезпечення від таких ситуацій вигадано додатковий елемент — так звані «таблиці даних платника податку» (про які йтиметься далі).

Якщо жоден з Критеріїв ризиковості господарської операції не спрацював — ПН/РК безперешкодно реєструється у ЄРПН.

- 4) Якщо виконуються умови для того, щоб спрацював основний з Критеріїв ризиковості господарської операції (який стосується розбіжностей між обсягами та номенклатурою товарів/послуг «на вході» та «на виході») — СМКОР додатково проводить перевірку на предмет того, чи подано платником податків та чи враховано відповідною комісією при контролюючому органі так звану «таблицю даних платника податків».

Таблиця даних — це документ встановленої форми, який платник податків, за бажання, може подати через свій електронний кабінет. Він містить у собі два стовпчики, в першому з яких перелічені коди УКТ ЗЕД та ДКПП товарів/послуг, які, за звичайних обставин господарської діяльності, придбаваються платником податків, а у другому — коди УКТ ЗЕД та ДКПП товарів/послуг, які зазвичай реалізуються ним.

Для прикладу, фермерське господарство, ймовірно, у першому стовпчику вкаже коди УКТ ЗЕД, які відповідають дизельному пальному (яким воно заправляє с/г техніку), мінеральним добривам та насінню, а у другому стовпчику — тим с/г культурам, які воно вирощує та реалізує.

До таблиці даних можуть бути додані пояснення та підтверджуючі документи, якими платник податків ілюструє свою діяльність (наприклад, показує наявність в себе основних засобів та працівників), на підставі яких податківці, які вивчатимуть таблицю даних, можуть зробити висновок, що йдеться про реальне виробництво, а не про «скрутку».

По кожній таблиці даних, яка надходить на розгляд, відповідна комісія при податковому органі приймає рішення — враховувати її чи ні. У подальшому, на підставі спостережень за діяльністю платника податків, та сама комісія або ж комісія вищого рівня може своє рішення змінити, відкликавши власне попереднє рішення про врахування таблиці.

Якщо таблиця даних платника податків має статус врахованої — то СМКОР ігноруватиме розбіжності у номенклатурі та обсягах товарів/послуг «на вході» та «на виході» в частині тих кодів УКТ ЗЕД та ДКПП, які зазначені у такій таблиці. Відповідно, у такому разі основний Критерій ризиковості господарської операції — не спрацюватиме.

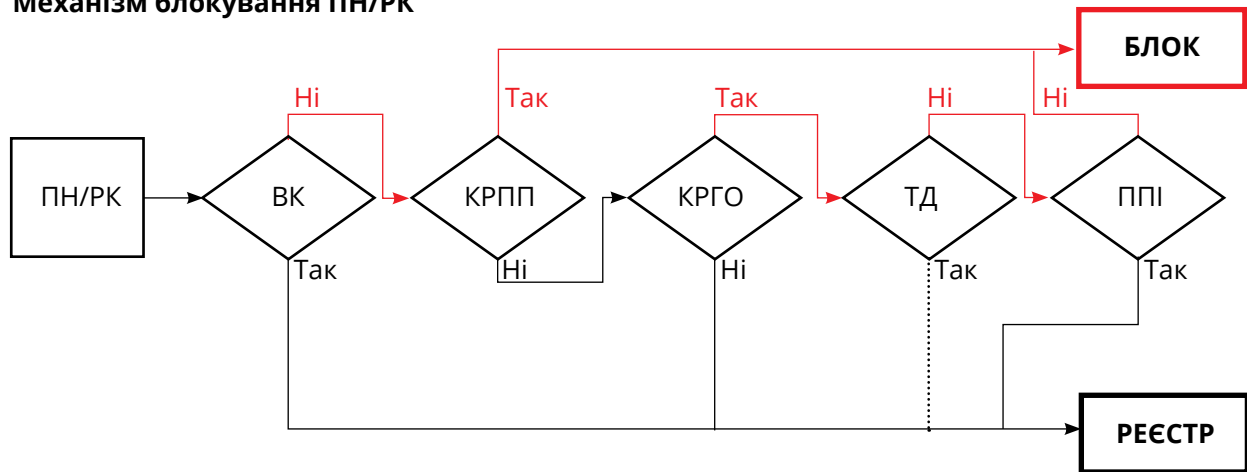
- 5) Якщо Критерії ризиковості господарської операції все ж спрацювали — СМКОР додатково перевіряє, чи наявні в платника податків показники, за якими визначається позитивна податкова історія (в нормативно закладеному в це поняття розумінні, яке включає цілу низку ознак, починаючи від певних обсягів сплачених до бюджету податків та зборів та закінчуючи наявністю певних площ земель с/г призначення).

Наявність позитивної податкової історії «рятує» від зупинення реєстрації ПН/РК та призводить до її реєстрації у ЄРПН.

Якщо ж позитивна податкова історія (в нормативно закладеному в це поняття розумінні) в платника податку відсутня — то реєстрація ПН/РК зупиняється.



### Механізм блокування ПН/РК



#### Мал. 8.

Механізм роботи СМКОР. Скорочення на малюнку: «ПН/РК» — податкова накладна / розрахунок коригування; «ВК» — «відсікаючі критерії»; «КРПП» — Критерії ризиковості платника податків; «КРГО» — Критерії ризиковості господарської операції; «ТД» — таблиця даних платника податку (цей елемент актуальний лише тоді, коли йдеться про застосування 1-го з КРГО); ППІ — позитивна податкова історія; «Реєстр» — ПН/РК реєструється у ЄРПН; «Блок» — реєстрація ПН/РК у ЄРПН зупиняється.

## 11.3.2 Які наслідки зупинення (блокування) ПН/РК

Якщо СМКОР зупинив реєстрацію ПН/РК — платник податків одержує відповідне сповіщення (квитанцію). В квитанції буде наведено посилання на пункт Критеріїв ризиковості платника податку або Критеріїв ризиковості господарської операції, який став підставою для зупинення.

Зупинення реєстрації ПН/РК означає, що покупець, на якого складена така ПН/РК, не матиме права на податковий кредит в сумі ПДВ<sup>315</sup>, зазначеній у такій ПН/РК, доки вона не буде зареєстрована (розблокована) постачальником. Разом з цим, включити зупинену ПН/РК до податкової декларації з ПДВ і нарахувати відповідні податкові зобов'язання постачальник повинен у періоді її складення.

Покупець за допомогою свого електронного кабінету дізнається про те, що складена на нього ПН/РК є зупиненою. Цілком природно, що це може призвести до погіршення взаємовідносин із постачальником. На практиці це може призвести до того, що покупці відмовляться розраховуватись із постачальником повністю або частково за вже поставлені товари або послуги, а також не бажають продовжувати з ним співпрацю у майбутньому.

Для того, щоб розблокувати ПН/РК, постачальник може протягом року подати пояснення та пакет документів, які підтверджують реальність господарської операції, вказаної у такій ПН/РК, на розгляд відповідної комісії при податковому органі

<sup>315</sup> Варто нагадати, що податковий кредит (який також називають «вхідним ПДВ») — це сума ПДВ, яка входить у вартість придбаних платником ПДВ товарів та послуг, які цей платник у подальшому перепродає (включаючи в їх ціну ПДВ) або використовує для виробництва інших товарів або послуг, які будуть реалізовуватись із включенням в їх ціну ПДВ. Податковий кредит є бажаним для кожного платника ПДВ, оскільки він зменшує суму ПДВ, який цей платник ПДВ повинен сплатити до бюджету за підсумками певного періоду (або ж збільшує суму ПДВ, яку він має право відшкодувати з бюджету за підсумками цього періоду).

(на сьогоднішній день такі комісії утворені при ГУ ДПС у регіонах, м. Києві та при ОВПП).

На підставі поданого пакету документів комісія у стислі терміни проводить свого роду «мікро-перевірку», та за її наслідками приймає одне з можливих рішень: про реєстрацію (розблокування) ПН/РК або про відмову у її реєстрації.

В останньому випадку постачальник може оскаржити рішення комісії в адміністративному порядку (до вищої за рівнем комісії, утвореної при ДПС України) та/або у судовому порядку.

Якщо комісія регіонального або центрального рівня або суд приймає рішення про реєстрацію ПН/РК — така ПН/РК реєструється у ЄРПН, і в такому разі покупець набуває право сформувати по ній податковий кредит з ПДВ.

Ну а зареєстрована у ЄРПН ПН/РК, згідно з ПК України, є безспірним підтвердженням наявності у покупця податкового кредиту (чи усе так просто із «безспірністю» — читайте детальніше у розділі 2.5 Системного звіту).





БЦ «Поділ Плаза»,  
вул. Спаська, 30А,  
Київ 04070, Україна  
(вхід зі сторони вул. Сковороди, 19)

Тел: +380 (44) 237-74-01  
Факс: +380 (44) 237-74-25  
Електронна пошта: [info@boi.org.ua](mailto:info@boi.org.ua)

[www.boi.org.ua](http://www.boi.org.ua)

[www.facebook.com/BusinessOmbudsmanUkraine](https://www.facebook.com/BusinessOmbudsmanUkraine)