

# Вийти з ризикових

## НЕОБҐРУНТОВАНЕ ВКЛЮЧЕННЯ ДО ПЕРЕЛІКУ РИЗИКОВИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ — ОДНА З НАЙГОСТРІШИХ ПРОБЛЕМ НА ПОРЯДКУ ДЕННОМУ УКРАЇНСЬКОГО БІЗНЕСУ



**Володимир ЗАБУДСЬКИЙ,**  
інспектор Ради бізнес-омбудсмена

Підприємство за визначенням пов'язане з ризиком. Та останнім часом слово «ризиковість» набуло специфічного значення для українського бізнесу. Станом на початок вересня 2020 р. до Ради бізнес-омбудсмена (далі — Рада) надійшло майже 300 скарг від бізнесу, які рясніють цим словом. Ці скарги виявилися досить непростими в аспекті їх розслідування.

Хто такі ті 30 тис. ризикових платників ПДВ, які наразі існують в Україні? Чи є вірогідність потрапляння до цієї «компанії» добросовісного бізнесу та як з цим бути? Спробуємо розібратись.

### Передмова

Про проблематику системи автоматизованого моніторингу податкових накладних (СМКОР) сказано та написано багато. Рада не дарма отримала за весь час своєї діяльності понад 1,8 тис. скарг по тематичі СМКОР (більш ніж кожна п'ята скарга з числа усіх отриманих) і присвятила їй вагомому частину системного звіту, який було оприлюднено у серпні 2020 р.

На першому етапі функціонування СМКОР (з літа до зими 2017 р.) основний пласт проблем викликала «неприцільна» робота цієї системи. Аналізуючи переважно об'єктивні параметри господарських операцій платників ПДВ, такі як обсяги та номенклатура товарів та послуг, які

придбаються та постачаються, система виявилась не завжди здатною відрізнити ознаки ПДВ-шахрайства (зокрема, так званих «скруток») від нормальної господарської діяльності. Наслідком стало масоване зупинення податкових накладних, яке викликало обурення в бізнес-спільноті.

З березня 2018 р., із запуском нової версії системи, гострота вказаної проблематики значною мірою знизилась. Якщо, приміром, за один лише IV квартал 2017 р. Рада одержала 368 скарг на зупинення податкових накладних, то за аналогічний період 2018 р. їх надійшло 89, а за той самий період 2019 р. — усього 20.

Та ціною виправлення цих проблемних нюансів у роботі СМКОР стало значне підвищення ролі людського фактору. Йдеться про надання відповідним комісіям при податкових органах територіального рівня повноважень включати платників ПДВ до переліків ризикових платників податків. Наслідком такого включення є зупинення практично всіх податкових накладних, які «ризикові» подають на реєстрацію.

Спочатку здавалося, що ці повноваження реалізуються з тою обережністю, про яку йшлося на етапі їх надання, та завдають незручностей лише тим, кому й повинні завдавати. Мова про конвертаційно-транзитні групи, які працюють за схемою «зустрічного транзиту», а також недобросовісних імпортерів, які реалізують імпортований товар «за кеш» та продають свій податковий кредит з ПДВ відповідним ділкам. Та згодом вплив нових повноважень податкових органів почав відчувати й інший бізнес.

Скарги на безпідставне включення до переліків ризикових платників податків Рада почала одержувати у II кварталі 2018 р. Протягом цього року їх щоквартальна кількість не перевищувала 10, та вже у I півріччі 2019 р. стала коливатись між 10 та 20. Надалі кількість скарг стала різко зростати: 45 — у III кварталі 2019 р., 50 — у IV, 49 — у I кварталі 2020 р. та рекордні 65 — у II кварталі поточного року. Звичайно, такий сплеск збентежив інспекторів Ради та прикував до цієї проблеми значну увагу керівництва. Зокрема, вона була у центрі уваги в останньому квартальному звіті.

Які тенденції стоять за цими цифрами, розбираємось далі.

### Що не так із «ризиковістю»

У експертному середовищі висловлюється чимало думок з приводу того, які юридичні дефекти є ключовими передумовами тих проб-

лемних явищ із «ризиковістю» і взагалі із функціонуванням СМКОР, що наразі спостерігаються. Якщо абстрагуватись від тих аргументів, які зводяться до прискіпування до незначних формальних недоліків у нормативці або взагалі межують з «юридичним тролінгом», то, з точки зору Ради, існують такі основні проблеми з інститутом «ризиковості», через які він може завдавати шкоди не тільки недобросовісним суб'єктам, на яких націлений, а й бізнесу, не задіяному у ПДВ-шахрайстві.

#### 1) Один з критеріїв ризиковості занадто «розмитий»

Йдеться про п. 8 чинних критеріїв, які перелічені у додатку 1 до Порядку №1165 (п. 1.6 старої версії критеріїв, яка була визначена відповідним листом ДФС): «Наявна податкова інформація, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації податковій накладній/розрахунку коригування». Автори критеріїв, вочевидь, «забули» розтлумачити, що означає для цілей цього пункту «ризиковість здійснення господарської операції».

## ПРОЦЕДУРУ СУДОВОГО ОСКАРЖЕННЯ, ЯКУ ЧИМАЛО ЮРИСТІВ НАРАЗІ ПРОПОНУЮТЬ СВОЇМ КЛІЄНТАМ ЯК СВОГО РОДУ «РЯТІВНЕ КОЛО», ВАЖКО НАЗВАТИ ЕФЕКТИВНОЮ

Всі розуміють, виходячи з призначення СМКОР, що вказане визначення мало б означати ймовірність складення податкової накладної по господарській операції, яка не має реального характеру (не супроводжується фактичним рухом активів) та спрямована на надання іншим платникам ПДВ необґрунтованої податкової вигоди у вигляді можливості сформувати податковий кредит з ПДВ та збільшити свій реєстраційний





ліміт у СЕА ПДВ. Та як показує практика, це розуміння «загубилось десь між рядків». Що з цього вийшло, розповімо трохи далі.

Відтак, наразі є актуальною необхідність уточнення змісту п. 8 — чи то шляхом видачі відповідного документа роз'яснювального характеру, чи безпосередньої зміни в нормативному акті.

### 2) Рішення про відповідність критеріям ризиковості часто невмотивовані

Невеличкою, але перемогою для бізнесу стало набрання чинності Порядком №1165, що нарешті запровадив форму рішення про включення до переліку ризикових, яке містить свого роду мотивувальну частину. Та зрештою, ніщо, окрім добросовісності та розсудливості конкретних податківців, не заважає заповнити відповідну графу беззмістовною інформацією, цитатами з нормативних актів або просто поставити у ній прочерк. Ба, більше: здається, деякі податківці вважають, що чим менше інформації вони видали у відповідному рішенні, тим краще виконали свою роботу, адже усе написане там може бути використано проти них. За таких умов дізнатися фактичні підстави прийняття рішення щодо «ризиковості» часто стає окремою проблемою, яку бізнесу слід вирішити перше, ніж перейти до вирішення основної проблеми.

До слова, часто податкові органи включають до «ризикових» саме тих, хто й повинен там бути. Структури, які дуже схожі на елементи конвертаційно-транзитних груп, або на початківців «схемного» ПДВ, теж час від часу звертаються зі скаргами до Ради, позиціонуючи себе як законослухняний бізнес. Як правило, інспекторам Ради вдається відрізнити таких суб'єктів від добросовісних компаній, незважаючи на їхню маскуваність.

Та як би підозріло не виглядав певний платник ПДВ, він все ж вправі вимагати від податкового органу вмотивованого рішення щодо себе та дотримання передбаченої процедури. Неупередженій особі, якою виступає Рада, вкрай складно погодитись із правомірністю рішення, в мотивувальній частині якого стоїть прочерк або кілька слів, наприклад, «зустрічний транзит». Не слід забувати й про те, що слабкість мотивувальної частини рішення недобросовісний суб'єкт згодом може легко використати як аргумент на свою користь у спорі.

Відтак, з точки зору Ради, відсутність належної вмотивованості рішень по «ризиковості» — це проблема, яка шкодить як бізнесу, так і державі, і яку належить вирішити.

### 3) Не існує дієвої процедури оскарження

Почати слід з того, що процедура адміністративного оскарження рішень про відповідність критеріям ризиковості, яка мала б існувати, виходячи зі змісту ст. 56 ПКУ, і яка прямо згадана у формі відповідних рішень, на практиці не існує. Хто намагався оскаржити відповідне рішення у ДПС України, той знає, що скарга не розглядається по суті — замість цього скаржнику пропонується повторно подати інформацію та копії документів про невідповідність критеріям ризиковості до того ж органу, який, власне, і ухвалив оскаржуване рішення.

Неготовність податкового органу центрального рівня приймати на себе шквал скарг від 30 тис. ризикових платників податків (значна частина яких, слід визнати, ймовірно, фіктивні), по яким нові рішення про ризиковість можуть продукуватись кожні 7 робочих днів, цілком зрозуміла. Однак явна суперечність цієї практики букві закону не дозволяє дивитись на неї, як на прийнятну. Нерідко між платниками ПДВ та комісіями регіонального рівня дійсно виникають непрості суперечки з приводу відповідності/невідповідності критеріям ризиковості, які органу центрального рівня було б доречно вирішити як арбітра. Відсутність такої можливості не дозволяє подібним справам вийти з «глухого кута».

З огляду на вказане Рада переконана, що адміністративне оскарження таких рішень має бути

претензії по суті його діяльності, повторне його включення до переліку ризикових на підставі «нової податкової інформації» після того, як судові рішення буде виконано — це справа кількох днів, а за потреби й годин.

У результаті утворилась ситуація, коли платники податків фактично опиняються сам на сам із органом, який прийняв рішення, і змушені йти на болючі поступки або ж йти обхідними шляхами — намагатись переводити діяльність на інші юридичні особи тощо.

Не маючи ефективних засобів процесуально-го захисту, чимало адвокатів змушені вдаватись до бурхливої позапроцесуальної діяльності, починаючи від звернень до народних депутатів та бізнес-асоціацій та закінчуючи поданням заяв про вчинення кримінальних правопорушень



неодмінно налагоджене — якщо не за «повноцінною» процедурою, яка застосовується при оскарженні податкових повідомлень-рішень, то хоча б за спрощеною. Відповідну роль могла б взяти на себе комісія центрального рівня, яка наразі розглядає за спрощеною процедурою скарги на рішення про відмову у реєстрації податкових накладних. Втім, наділення цієї комісії відповідними повноваженнями потребує законодавчих змін.

До цього слід додати, що й процедуру судового оскарження, яку чимало юристів наразі пропонують своїм клієнтам як свого роду «рятівне коло», важко назвати ефективною. На відміну від, скажімо, податкових повідомлень-рішень, які суд здатен скасувати остаточно та безповоротно, рішення про відповідність критеріям ризиковості є легко поновлюваними. Так, суд може зобов'язати податковий орган включити підприємство з переліку ризикових платників податків, але навряд чи знайдеться багато суддів, які знайдуть правові підстави та наважаться заборонити податковому органу включити підприємство до такого переліку знов. За таких умов, якщо в податкового органу залишились до платника ПДВ

посадовими особами податкових органів. Залучення ж сторонніх позапроцесуальних гравців зазвичай зумовлює зростання резонансності та емоційності ситуації й рідко сприяє її спокійному й конструктивному вирішенню.

На тлі вказаних вище явищ, у подоланні яких вдалося досягти досить помірного прогресу протягом 2018–2020 рр., почали виникати викривлення у практиці застосування податковими органами цього інструменту, про які йтиметься далі.

### Універсальна зброя

Аналізуючи поведінку податкових органів, яка є предметом скарг бізнесу в межах цієї категорії справ, та її глибинні причини, слід особливо зупинитись на одному важливому аспекті.

Як свідчить свіжий досвід Ради, податкові органи усе частіше стали сприймати перелік «ризикових» як інструмент, що дозволяє їм реагувати на будь-які ймовірні порушення податкового законодавства, а не лише на ті, для протидії яким СМКОР було створено. Наприклад, за спостереженнями Ради, з точки зору податкових органів припустимим є включити підприємство







до переліку ризикових платників податків на підставі наявності такої податкової інформації (на яку, втім, не завжди прямо наводиться посилання у відповідному рішенні):

1) ознаки формування податкового кредиту з ПДВ по сумнівним господарським операціям (по операціям з придбання товарів/послуг, стосовно яких, на підставі наявної податкової інформації, можна припустити їхній імовірно нереальний характер та їхню спрямованість на мінімізацію податкового навантаження з ПДВ/податку на прибуток);

2) низька податкова віддача з ПДВ та податку на прибуток (нижче середньої по країні для платників ПДВ з тим самим основним видом економічної діяльності за КВЕД), що опосередковано вказує на значну ймовірність мінімізації податкового навантаження;

3) низька середня заробітна плата працівників (нижче середньої для відповідної галузі/регіону або певного індикативного показника, скажімо, 10 тис. грн), що опосередковано вказує на значну ймовірність виплати її частини «у конвертах»;

4) низька для масштабів діяльності кількість працівників у штаті, що опосередковано вказує на значну ймовірність неофіційного працевлаштування, тощо.

СМКОР, виходячи з мети її функціонування, мала б забезпечити зупинення реєстрації податкових накладних, за допомогою яких «схемний» ПДВ (як правил, у супроводі «чорної» готівки) передається представникам реального сектору економіки, ще на етапі подання таких податкових накладних на реєстрацію. Та що робити, якщо такого зупинення не відбулося? Наприклад, нещодавно широко розголосу набула інформація, що через технічний недолік у програмних алгоритмах СМКОР, який вдалося ліквідувати, через систему свого часу «просочувалось» до 2 млрд грн фіктивного ПДВ на місяць.

По ідеї, якщо «схемний» ПДВ зміг проникнути до свого споживача (реального сектору економіки), єдиною можливістю поставити під сумнів уже сформований ним податковий кредит з ПДВ залишається традиційна контрольна-перевірочна робота. Тут, звичайно, можна розпочати дискусію про «безспірність» податкового кредиту, підтвердженого зареєстрованими накладними (йдеться про два відомі абзаци у п. 201.10 ПКУ, які, втім, податкові органи тлумачать у свій спосіб, не визнаючи «безспірності»).

Як би там не було, включати ймовірного кінцевого отримувача «схемного» ПДВ до переліку ризикових платників податків, здавалось би, точно немає сенсу. Адже це не вплине на вже сформований ним податковий кредит з ПДВ, а лише призведе до зупинення тих податкових накладних, які цей платник складає та подає на реєстрацію. Накладних, що складаються по цілком реальним господарським операціям на реальних покупців.

На практиці, однак, не все настільки просто. Включення платника ПДВ до «ризикових» створює останньому значні незручності у роботі, а відтак, може стати дієвим інструментом його спонукання до «добровільної» відмови від «сумнівного» податкового кредиту з ПДВ, а також до

збільшення податкової віддачі з ПДВ та податку на прибуток, збільшення офіційних заробітних плат, прийняття неофіційних працівників у штат.

Коли йдеться про малий бізнес, на який податковим органам недоцільно витрачати ресурси в рамках контрольної-перевірочної роботи (та й не так вже це на практиці просто — знайти та якісно задокументувати факти порушень, відстояти позицію в суді, а згодом ще й стягнути податки до бюджету), непряме спонукання до

## НЕ МАЮЧИ ЕФЕКТИВНИХ ЗАСОБІВ ПРОЦЕСУАЛЬНОГО ЗАХИСТУ, ЧИМАЛО АДВОКАТІВ ЗМУШЕНІ ВДАВАТИСЯ ДО БУРХЛИВОЇ ПОЗАПРОЦЕСУАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

податкового комплаєнсу шляхом включення до переліку «ризикових» може виявитись вкрай привабливим інструментом в очах контролерів.

Чи можна схвально поставитись до подібного способу використання можливостей СМКОР, спираючись, зокрема, на міркування, що він переслідує державницьку мету — спонукання бізнесу до сплати податків у повному обсязі, визначеному законом? На думку Ради, все ж не можна. І від цього способу податковим органам слід відмовитись, яким би привабливим для них він не здавався.

Переліки «ризикових» — це винятково потужний інструмент, створений для конкретної вузької мети. І саме для цієї мети він повинен використовуватись. Перетворення його на «універсальну зброю» проти усіх видів податкових правопорушень може призвести до істотного розбалансування рівноваги між інтересами платників ПДВ та держави у податкових спорах, яка роками вибудовувалась та відточувалась законодавчими змінами, судовою й адміністративною практикою. Наслідком стане фактична підміна презумпції невинуватості (адже ніхто не зобов'язаний сплачувати донараховані йому грошові зобов'язання, доки ті не узгоджені) презумпцією винуватості (спочатку платник опиняється у «ризикових», а потім словом та ділом доводить власну добросовісність, прагнучи домогтись виключення себе з сумнозвісного списку). Відбудеться й фактична відмова від принципу покладення тягаря доведення у податкових спорах на податкові органи, застосування якого й раніше «кульгало» у адміністративній практиці, однак починало працювати хоча б у судовій.

Чи сприятиме такий стан справ утвердженню верховенства права та покращенню інвестиційного клімату в Україні — питання риторичне.

### Куди рухаємось далі

Виходячи зі свого особливого місця у відносинах бізнесу та держави, Рада весь час балансує між бажанням якомога рішучіше захищати інтереси бізнесу, та необхідністю усвідомлювати й поважати місію державних органів, у партнерстві з якими Рада, власне, і розв'яже ті проблеми, з якими бізнес звертається.

Лобювання радикальних ініціатив, таких як повний демонтаж СМКОР та взагалі СЕА ПДВ, а то й скасування цього «незручного» податку багато кому здається привабливою ідеєю. Та слід розуміти, що варіант «просто залишити бізнес у спокої» завжди буде недосяжною утопією в умовах, коли держава повинна наповнювати державну скарбницю, щоб виконувати свої внутрішні й зовнішні зобов'язання. Так само, як недосяжною утопією (але вже податковою) є негайне досягнення в Україні того рівня податкової дисципліни та податкової віддачі, який існує, скажімо, у Німеччині або Бельгії. Найкраще, до чого можна реалістично прагнути — це стан справедливої рівноваги між інтересами бізнесу й держави. Такий стан здатні забезпечити прозорі й зрозумілі правила гри, адекватні поточному стану нашого суспільства та обраному ним європейському шляху розвитку. І для України стало б важливим кроком вперед, якби обидві сторони цієї дискусії змогли подивитись на проблему саме через таку призму.

Винятково потужний інструментарій, який опинився в руках податківців із запровадженням СМКОР, здатен стати органічною частиною системи податкового адміністрування, не розбалансувавши її, лише за умови, що він використовуватиметься суворо за призначенням. Його дбайливе та виважене застосування — запорука того, щоб сама ідея та концепція СМКОР (аналогів якої, до слова, немає у світовій практиці) не скомпрометувала себе.

Чим більше зловживань та просто непорозумінь, в які виявляється вплутаним реальний бізнес, виникатиме на тлі практичного застосування функціоналу СМКОР, тим сильнішою та більш непримиренною буде ставати опозиція до СМКОР навіть з боку прогресивних бізнес-кіл. Зрештою, це може призвести до відмови від цього інституту. Але за такого сценарію із полегшенням видихнуть не лише добросовісні підприємці, а й старі добрі «обнальники» та податкові шахраї. А держава змушена буде шукати альтернативні, нові або старі шляхи протидії «схемам». Побічні ефекти від їх застосування бізнес так чи інакше відчує — чи то у формі нескінченних податкових перевірок, у межах яких «зніматиметься» податковий кредит з ПДВ, чи у формі ускладнення процедури бюджетного відшкодування, чи у формі активності правохоронних органів. Та це все ми вже проходили, чи не так?

Тож не втрачаємо надії, що сценарій «і вовки ситі, і вівці цілі» можливий, і СМКОР зможе продовжити функціонувати за своїм призначенням без тих окремих небажаних явищ та відхилень, яким присвячено цей матеріал. [M](#)