



Рада бізнес-  
ОМБУДСМЕНА

# Перелік додаткових технічних рекомендацій



Рада бізнес-  
ОМБУДСМЕНА

Звіт за результатами  
розслідування  
за власною  
ініціативою



# Зміст

1.	СМКОР-запобіжники: технічний рівень	3
2.	Робота над КРО1	4
3.	Автоматизація процесу гармонізації та контролю застосування негативних наслідків в СМКОР	4
4.	Екстериторіальність в СМКОР	5
5.	Розвиток способів комунікації та співпраці з бізнесом	5
6.	Застосування показників позитивної податкової історії (ППІ) покупця	6
7.	Діджиталізація процесу подання таблиць даних платника	7
8.	Автоматична реєстрація всіх безпідставно зупинених ПН/РК	7
9.	Таблиці даних платника ПДВ із обмеженнями	8
10.	Превентивні таблиці даних платника ПДВ	8
11.	Інформування платників податку про дієві шляхи подолання сумнівів, наявних у ДПС, при винесенні негативних рішень	9
12.	Ризиковість платника через сумніви до покупців	9
13.	Право на участь в розгляді справи	11
14.	Оскарження зупинення реєстрації ПН/РК покупцем	11
15.	Присічний строк для включення до переліку ризикових через ризикових контрагентів	11
16.	Відкритість даних про роботу СМКОР	12
17.	Ведення статистичних даних про судові оскарження та їх оприлюднення	13
18.	Доповнення форм рішень ідентифікуючими даними КРР/КЦР	15
19.	Розширення можливостей бізнесу щодо розміру, кількості та форматів даних, які можна подавати на розгляд КРР та КЦР.	16
20.	Врегулювання проблеми підписання ПН/РК новим директором	16

# 1. СМКОР-запобіжники: технічний рівень

РБО рекомендує, запровадити показники-запобіжники проблем бізнесу від надмірно активного функціонування СМКОР, наприклад, встановити обмеження за рівнем максимально допустимого зупинення ПН/РК (за кількістю платників, що постраждали, наприклад, не більше «Х» платників на рік), або за відсотком від загальної кількості платників, або за кількістю чи відсотковим значенням ПН/РК і передбачити окремі дні для врегулювання (самостійної реєстрації з боку держорганів надлишку).

Можна звернути увагу на те, що відповідний максимально допустимий показник має також враховувати дійсну «пропускну здатність» держави щодо якісного здійснення відповідних розглядів документів платників (як на регіональному, так і на центральному рівнях), особливо враховуючи нещодавно впроваджену процедуру подання додаткових документів до прийняття остаточного рішення.

Під час визначення такої здатності мають братися до уваги реальні обставини розгляду документів комісіями (колегіально), а не умовний розрахунок на 1 людину/співробітника, як це здійснюється наразі<sup>1</sup>.

Ймовірно, для реалізації відповідного запобіжника необхідним буде запровадження нових механізмів масової реєстрації ПН/РК (таблиці, спільне рішення комісії регіонального рівня (**КРР**) та Комісії центрального рівня (**КЦР**), спільне рішення Мінфіну та ДПС тощо), адже це відповідатиме уявленню правової держави і верховенства права.

Для прикладу, виглядає доцільним та таким, що унеможлиблює корупційні ризики, спільне рішення, наприклад, Мінфіну та ДПС щодо одночасної реєстрації ПН/РК, що стосуватимуться не менше 1000 платників за набором єдиних показників, кожен з яких має стосуватися не менше 100 платників для уникнення ситуацій, коли вигодонабувачами можуть стати окремі підприємства, які не підпадають під загальні критерії.

В разі ж коли Мінфін та ДПС не змогли виробити відповідне рішення, автоматично можуть бути застосовані такі варіанти для масових реєстрацій (для досягнення допустимого показника зупинених ПН/РК та/або платників, що стикнулися з проблемами):

- Прибрати з вибірки платників з найбільшою сплатою податків серед вибірки (тобто серед усіх платників, ПН/РК яких були зупинені за період, що треба зменшити до визначеного показника);
- Застосувати показник податкове навантаження пропорційно до оборотів, та прибрати з вибірки платників з найбільшими показниками;
- Прибрати з вибірки 10% найменших і найбільших платників (за обсягами постачання);
- Прибрати з вибірки платників, що мали позитивну податкову історію більш ніж 4 періоди поспіль за останні 2 роки;
- Прибрати з вибірки платників, що мають таблиці на не менше 50% своїх постачань.

<sup>1</sup> Аналіз регуляторного впливу (доопрацьований) проекту постанови Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 28.06.2022, розміщений на [сайті Міністерства фінансів України](#).

## 2. Робота над КРО1

Слід забезпечити уточнення формулювання КРО1 для унеможливлення його поширення на більш ніж X% платників податків. Загалом відповідні критерії має виробляти ДПС та Мінфін (для забезпечення збалансованого підходу), але РБО також пропонує наступні варіанти:

- До показника відсоткової націнки має бути застосований коефіцієнт збільшення в залежності від сфери діяльності бізнесу та об'єктивних економічних обставин (інфляція, курсові різниці від НБУ тощо);
- В разі спрацювання КРО1 обробляти ПН за правилом, що в разі наявності врахованих таблиць цього платника на 50 і більше відсотків його вихідних операцій за останні 6 місяців, то ПН має реєструватися із надісланням пропозиції платнику подати таблицю.

## 3. Автоматизація процесу гармонізації та контролю застосування негативних наслідків в СМКОР

РБО неодноразово зустрічала випадки, коли за аналогічних показників та співставних обставин господарської діяльності КРР приймала протилежні рішення, що могло створювати враження вибірковості чи помилковості застосування тих чи інших негативних наслідків.

РБО припускає, що обсяг баз даних податкової дозволяє запровадити автоматичні процедури для «тесту» негативного рішення КРР на предмет його гармонізації зі своїми попередніми рішеннями, рішеннями інших КРР, КЦР як відносно цього ж самого, так і інших платників податків (що мають співставні показники діяльності).

Співставність показників для тестування має визначатися на підставі даних, що автоматично обробляються на момент тесту (тобто позбавлені можливості людського впливу безпосередньо під час проведення). Наприклад, для визначення співставності можуть використовуватися наявні або автоматично генеровані показники:  $\Sigma$ Сумнівні операції, податкове навантаження, індустрія/основні КВЕД, УКЗЕД діяльності, (різні КВЕД, УКЗЕД можуть групуватися для віднайдення співставних не менше ніж

на 80% діяльності); час ведення діяльності, оборот, штат співробітників, залишкова вартість основних засобів, час від останньої зміни керівника (та кількість таких змін протягом певного періоду), аналогічні показники діяльності контрагентів тощо.

Результати такого тесту можуть використовуватися та запроваджуватися в різних форматах.

Наприклад, він може використовуватися виключно для наступних процесів покращення роботи КРР, оцінки їх роботи (в тому числі громадськістю за результатами публікації регіонального зрізу даних тесту), інформування відповідної КРР про можливу вибірковість його рішень в майбутньому. Або одразу блокувати прийняття рішення негативного характеру повністю чи з можливістю його затвердження іншими КРР або КЦР.

Запровадження може полягати у форматі одразу повноцінного функціонування або ж в експериментальному форматі протягом певного періоду (поширюватись спочатку на окремі КРР, індустрії, з обмеженнями за кількістю таких тестів та їх розподілу на підставі автоматичного випадкового вибору між всіма КРР).

## 4. Екстериторіальність в СМКОР

---

Як проміжний етап оскарження негативних рішень про неврахування таблиці даних та віднесення до ризикових, пропонується передбачити право платника клопотати про розгляд поданих ним документів КРР іншого регіону. З метою мінімізації суб'єктивних факторів впливу на прийняття рішення, вибір регіону повинен здійснюватися із застосуванням автоматизованого розподілу, який враховуватиме пропорційність навантаження КРР в різних регіонах, без повідомлення платнику податків інформації про те який регіон розглядатиме його документи.

Таке право має виникати у випадках, якщо платник отримує 2-3 рази поспіль негативні рішення КРР за місцем обліку.

Якщо за результатами розгляду поданих платником документів КРР іншого регіону приймає негативне рішення, платник

може оскаржити таке рішення лише до КЦР в межах процедури адміністративного оскарження.

Після прийняття КРР іншого регіону позитивного рішення щодо платника, КРР за місцем податкового обліку зможе прийняти рішення про повторне віднесення такого платника до ризикових або про неврахування таблиці з тих самих обставин, які були предметом дослідження іншої КРР, лише за погодженням КЦР.

РБО також вважає доцільним надати всім регіонам доступ до баз даних платників податку, адже зазначені дії сприятимуть гармонізації підходів і відстеженню ланцюгів постачання. Окремо РБО відзначає необхідність здійснення контролю за гармонізацією таких підходів з метою уникнення різного застосування негативних наслідків для платників у різних регіонах.

## 5. Розвиток способів комунікації та співпраці з бізнесом

---

**РБО на підставі відгуків бізнесу та власного досвіду рекомендує:**

- 1)** запровадити «гарячу лінію» ДПС України, де платники зможуть отримувати не просто загальні консультації і довідки, а вичерпну інформацію про фактичні причини прийняття КЦР негативних рішень в кожному конкретному випадку.  
Через відсутність «гарячої лінії» у ДПС аналогічної регіональним податковим органам платникам не вдається оперативно дізнаватися фактичні причини прийняття тих чи інших негативних рішень у сфері СМКОР (щодо неврахування таблиць даних, відмови у реєстрації ПН/РК за результатами оскарження тощо).
- 2)** запровадити контроль втрачених дзвінків з обов'язком для працівників регіональних і центральної «гарячих ліній» перетелефонувати тим платникам, які не змогли додзвонитися. Ідентифікацію платників можливо запровадити, наприклад, за секретним словом (за аналогією із банківською сферою) або з використанням функціоналу порталу Дія;
- 3)** кожен дзвінок не довідкового характеру розглядати як індивідуальне звернення (тобто присвоювати йому номер, проводити запис і дублювати платнику у месенджері податкову інформацію, повідомлену через «гарячу лінію»);
- 4)** зробити в кабінеті платника нагадування про «гарячі лінії» із номерами телефонів відповідного регіону та ДПС;

- 5) встановити стандарти використання «гарячих ліній» та комунікаційних платформ, оскільки різні податкові органи мають різні погляди на це. Так, із досвіду РБО, деякі регіональні податкові відмовляють бізнесу в наданні інформації через комунікаційні платформи, мотивуючи тим, що вони призначені виключно для звернень інститутів громадянського суспільства; а на деяких «гарячих лініях», навпаки, відмовляють в наданні інформації інститутам громадянського суспільства, вказуючи, що вони призначені виключно для представників бізнесу. Додатково, в різних регіонах податкові мають різні погляди на форму звернення через комунікаційну платформу (е-мейл, скан-копія підписаного керівником звернення тощо), що також створює невизначеність для громадськості.
- 6) встановити строк для надання зворотного зв'язку податковим органом на звернення, яке направлено платником на комунікаційну платформу, та забезпечити контроль дотримання цього строку;
- 7) проводити регулярні опитування бізнесу про роботу СМКОР в електронному кабінеті платника.

Питання в такому опитувальнику мають формуватися 50/50 ДПС та громадськістю (наприклад, громадська рада при ДПС та Мінфіні, РБО, бізнес-асоціації, інші інститути громадянського суспільства тощо). Доцільним вбачається щомісячне автоматичне опублікування результатів опитування, які мають враховуватися ДПС та Міністерством фінансів України під час аналізу та прогнозування своєї роботи, а також під час розроблення змін у функціонуванні СМКОР. Крім того, пропонується, аби кожні 6 місяців ДПС розміщувала на своєму офіційному сайті звіт про вжиті нею заходи після опрацювання результатів опитувань;

- 8) запровадити форму зворотного зв'язку (можливо імплементуючи в опитування – див. п. 7 цієї Рекомендації), за допомогою якої представники бізнесу і громадянського суспільства могли б оцінювати якість роботи «гарячих ліній» та комунікаційних платформ, а ДПС – враховувати цю інформацію з метою вдосконалення цих сервісів.

## 6. Застосування показників позитивної податкової історії (ППІ) покупця

РБО вбачає доцільним враховувати показники ППІ покупця (принаймні окремі з них) для реєстрації ПН/РК. Це дало б змогу розширити застосування автоматизованих процедур та спростити роботу бізнесу без суттєвої загрози інтересам держави.

Для протидії зловживанню таким підходом з боку недобросовісних осіб, можна розглянути додаткові обмежуючі фактори такого використання для різних видів ППІ. Наприклад, можна обмежити застосування ППІ покупця певним обсягом постачання (ПН/РК за яким буде реєструватися завдяки

ППІ цього покупця), наприклад, найменші допустимі обсяги для ППІ 1 – у поточному місяці не більше ніж 200 тисяч грн.; найбільші для ППІ 6 – у поточному місяці обсяг постачання має бути не більше ніж 10 млн. грн.; для ППІ 5 – 1 млн. грн. тощо.

ППІ покупця також можна пропорційно застосовувати спільно із КРО1. Наприклад, залежно від типу ППІ покупця до КРО1 можуть застосовувати додаткові коефіцієнти (що дозволятимуть пропорційний вихід за межі коефіцієнта постачання 1.5).

## 7. Діджиталізація процесу подання таблиць даних платника

---

З огляду на те, що КРО1 після жовтневих фактично змін прирівняв всі групи товарів до ризикових та створив надзвичайно високе адміністративне та фінансове навантаження на бізнес із значною кількістю номенклатури товарів, РБО рекомендує розробити технічне рішення, яке передбачатиме автоматичну генерацію, подання та врахування таблиць даних самою СМКОР. Це принаймні зменшить витрати часу на їхню підготовку та допоможе уникнути неврахування з причин технічно невірної заповнення таблиці.

Критерієм для автоматичної генерації таблиці може бути, наприклад, відповідність

платника поточним критеріям, встановленим для автоматичного врахування таблиці даних, регулярність постачання за певним кодом УКТЗЕД/ДКПП, наявність вже врахованих таблиць на певну кількість кодів тощо.

Крім того, виглядає доцільним запровадити у разі врахування таблиці даних автоматичну реєстрацію зупинених ПН/РК з відповідними кодами УКТ ЗЕД/ДКПП. РБО вважає, що така автоматична реєстрація повинна відбуватися як у разі врахування таблиці даних на рівні КРР, так і у випадку її врахування в автоматичному режимі.

## 8. Автоматична реєстрація всіх безпідставно зупинених ПН/РК

---

**РБО рекомендує здійснити автоматичну реєстрацію всіх зупинених в період з травня 2022 року по грудень 2022 року ПН/РК (незалежно від перебування цих ПН/РК в процесі оскарження):**

- 1) за тими кодами, щодо яких таблиці даних були враховані не лише КРР, але й автоматично;
- 2) які містили інші коди, окрім тих, щодо яких в період з 14.10.2022 до 10.01.2023 було враховано (автоматично та за рішенням КРР) таблицю даних, за умови, якщо ці коди не були причиною зупинення ПН/РК згідно з отриманими квитанціями;
- 3) всіх платників, що станом на 24.02.2022 мали позитивну податкову історію за показниками 2<sup>2</sup> та 5<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Платник податку здійснює на постійній основі протягом будь-яких чотирьох звітних місяців з останніх 6 місяців реєстрацію в Реєстрі податкових накладних/розрахунків коригування на постачання товарів/послуг за одним і тим самим кодом товару/послуги згідно з УКТЗЕД/ДКПП.

<sup>3</sup> Сплачено суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на одного працюючого, що перевищує суму такого єдиного внеску з мінімальної заробітної плати у 2 рази за останні 12 місяців, за умови, що з початку попереднього року керівник та/або засновник платника податку не змінювалися та середньомісячна чисельність працюючих за останні 12 місяців становить не менше п'яти осіб.



## 9. Таблиці даних платника ПДВ із обмеженнями

---

У зв'язку з тим, що КРР не враховують таблиці даних новоствореним підприємствам, оскільки ще відсутні звітні показники їхньої діяльності та через небажання допускати в СМКОР невизначені ризики порушення податкової дисципліни платником, часто вони приречені вести перші місяці діяльності у вкрай не вигідних умовах (через постійне зупинення ПН/РК). На думку РБО, тут відсутній баланс інтересів держави та бізнесу, і компроміс може бути в запровадженні таблиць даних платника ПДВ, що матимуть обмеження за часом дії та/або обсягом постачання, і, відповідно, застосовуватимуться спрощені умови їх врахування.

Наприклад, на вибір підприємства воно може подати такий тип таблиці даних із можливістю її автоматичної пролонгації (або переходу в статус звичайної).

Обсяги постачання, строк дії та умови пролонгації таблиці можуть залежати від різних критеріїв, наприклад, щодо вже здійсненої діяльності платником, ділової репутації посадових осіб та/або бенефіціарів (інформації про попередню діяльність, суми сплачених податків підприємствами, де ті ж особи були керівниками/бенефіціарами, або особисто тощо), наявності коштів на рахунках в банках, кількості співробітників, рівня заробітних плат (на етапі лише започаткування діяльності до подання податкового розрахунку можна запровадити додаткову валідацію певної довідки підприємства щодо кількості співробітників та їхньої погодженої заробітної плати із валідацією такої довідки самими співробітниками через сервіси підпису Дія), статутного капіталу, тощо.

## 10. Превентивні таблиці даних платника ПДВ

---

Порядок №1165 не містить обмежень щодо можливості подання таблиць даних по тим кодам УКТЗЕД/ДКПП, по яким не відбувалося зупинення ПН/РК. КЦР також публічно комунікує позицію про те, що платник податків може в будь-який момент подати таблицю даних, безвідносно до наявності чи відсутності проблем із реєстрацією окремих ПН/РК.

Однак на практиці РБО неодноразово зіштовхувалася із ситуаціями, коли КРР відмовляли у врахуванні таблиці даних виключно через те, що коди, які містилися в таблиці даних, (поки) не були причиною для зупинення ПН/РК.

Тобто, якщо таблицю даних подає платник податків, якому взагалі не зупиняли ПН/РК або зупиняли ПН/РК через ризиковість операції по певних кодах, а таблиця даних містить ще й інші коди, які не були причиною зупинення попередніх ПН/РК, – то з високою долею ймовірності КРР відмовить у врахуванні такої таблиці.

З огляду на викладене, РБО рекомендує уніфікувати підходи КРР на нормативному рівні, визначивши, що платник податків має право на подання і врахування таблиці даних навіть у випадку, коли вона містить коди, які не слугували причиною для зупинення реєстрації виданих ПН/РК.



# 11. Інформування платників податку про дієві шляхи подолання сумнівів, наявних у ДПС, при винесенні негативних рішень

---

РБО рекомендує дотримуватись принципу правової визначеності і в разі прийняття негативного для платника податку рішення (щодо неврахування таблиці даних та/або відповідності критеріям ризиковості), прямо зазначати в ньому деталізовані дієві шляхи подолання наявних у податкового органу сумнів, що спричинили винесення такого рішення.

РБО рекомендує контролюючим органам вести постійний роз'яснювальний діалог з бізнесом і додатково кожного разу після будь-

якого негативного рішення для платника, останньому має надсилатися окреме (стандартизоване та затверджене на рівні ДПС) повідомлення з консультацією щодо можливих подальших дій (у відео та/або письмовому форматі з різними прикладами для різних індустрій) та інформацією щодо способів комунікації стосовно відповідного питання, де платник може отримати фахове пояснення щодо причин винесення рішення негативного характеру.

# 12. Ризиковість платника через сумніви до покупців

---

РБО вважає необхідним виключити можливість визнання ризиковими імпортерів, виробників, продавців **(Постачальник)** через сумніви податкового органу лише до їх покупців (особливо, коли відповідні операції не становлять значної частини реалізації платника).

Включення Постачальника до переліку ризикових через сумніви до покупця(-ів), на переконання РБО, може відбуватися лише в разі, коли сумнівні вихідні операції становлять більше, наприклад, ніж 30%

загального обсягу вихідних операцій платника при одночасному дотриманні 2 умов:

- I. Покупець(-ці) включений до ризикових, та операція з ним відбулася не більше ніж за 6 місяців до дати розгляду питання про включення до ризикових Постачальника;
- II. В діяльності самого Постачальника вбачаються сумніви з боку податкового органу, зокрема, щодо:

- A.** Відсутності належної обачності чи наявності умислу обрання покупців з переліку ризикових (ризиковий покупець(-ці) на момент операції з Постачальником вже мали статус ризикових; є пов'язаними з Постачальником; часові рамки проведення операції(-ій) у поєднанні з її обсягами вказують на можливі маніпулювання даними податкового обліку, наприклад, здійснені наприкінці періодів; від ризикового контрагента простежуються зворотні реалізації на Постачальника, що вказує на узгодженість дій; операції змінюють показники податкової звітності сторін, в той час як оплата за поставлені товари/роботи/послуги не здійснюється);
- B.** Неможливість здійснення господарської(-их) операції(-ій) самим Постачальником (відсутність основних засобів, товарів, працівників тощо), що безвідносно до інформації про Покупця(-ів) вказують на нереальність операції(-ій);
- C.** Відсутність розумної економічної мети здійснення операції(-ій) з ризиковими покупцями порівняно із іншими звичайними та аналогічними операціями платника;
- D.** Наявність інформації, що вказує на можливі недобросовісні дії Постачальника, наприклад, порушення, виявлені під час податкових перевірок в минулому (не спростовані в адміністративному чи судовому порядку) з боку самої юридичної особи або її посадових осіб; маніпулювання складськими залишками, що можуть вказувати на реалізацію товарів без податкового обліку.

## 13. Право на участь в розгляді справи

Одним із базових принципів адміністративного права, який є запорукою побудови довіри суспільства до інститутів державної влади, є право на особисту участь у розгляді справ тих осіб, щодо яких відбувається розгляд.

Однак вказаний принцип не реалізовано в рамках роботи КРР та КЦР, внаслідок чого платники податків позбавлені можливості безпосередньо (під час розгляду їхнього питання) надати свої пояснення щодо обставин, які викликають сумніви у податківців.

РБО рекомендує нормативно закріпити право платника податків на участь у розгляді документів, які подаються останніми в межах розгляду КРР справ щодо реєстрації ПН/РК, таблиць даних, ризиковості платника, а також під час розгляду КЦР скарг на відповідні рішення у межах процедур адміністративного оскарження. Така участь має бути забезпечена, зокрема, і у форматі відеоконференції із можливістю платника податків надавати свої пояснення.

## 14. Оскарження зупинення реєстрації ПН/РК покупцем

Наразі, як відомо, у покупця в разі зупинення ПН/РК відсутнє право оскарження відповідного зупинення та/або відмови КРР у реєстрації ПН/РК. Водночас, саме покупець є особою, що зазнає негативних наслідків від таких зупинень з точки зору оподаткування, оскільки не може скористатися правом на податковий кредит.

Такі обставини змусили бізнес, що виступає в господарській операції покупцем, шукати захисту своїх інтересів в господарських відносинах з постачальником, намагаючись перекласти на нього фінансові ризики відповідних проблем (не здійснюючи повний розрахунок за постачання, застосовуючи санкції, намагаючись відшкодувати збитки тощо).

Але, на думку РБО, така ситуація не виглядає повноцінним функціонуванням адміністративних процедур: особа, чії права порушуються, повинна мати право на оскарження, в тому числі адміністративне.

РБО рекомендує запровадити можливість здійснення адміністративних процедур реєстрації (та участі в них) зупиненої ПН/РК також і з боку покупця (як щодо подання повідомлення, так оскарження негативних рішень).

### Для запровадження таких механізмів вбачається доцільним:

- передбачити можливість приєднання покупця до повідомлення постачальника (шляхом підтвердження його змісту та вимог, надання документів, пояснень тощо), або самостійне подання повідомлення в разі, якщо по спливу місяця з моменту зупинення ПН/РК постачальник це не зробив. В разі подання відповідного повідомлення постачальником покупець матиме право приєднатися до нього;
- передбачити можливість приєднання покупця до скарги постачальника (шляхом підтвердження її змісту та вимог, надання документів, пояснень тощо) або самостійне подання скарги в разі, якщо по спливу 5 днів з моменту прийняття рішення КРР про відмову в реєстрації ПН/РК постачальник цього не зробив. В разі подання відповідної скарги постачальником, покупець матиме право приєднатися до неї.

## 15. Присічний строк для включення до переліку ризикових через ризикових контрагентів

Діалог РБО з бізнесом вчергове підтвердив необхідність значного реформування інституту ризиковості, зокрема в аспекті таких причин, як ризиковість контрагентів. В поглинаючій більшості випадків бізнес повідомляв РБО про невідповідність контрагента критеріям ризиковості на момент співпраці з ним та те, що ПН/РК по цих господарських операціях не зупинялись і були зареєстровані.

РБО відомо та вона підтримує поточні дискусії щодо запровадження окремого

присічного строку для забезпечення бізнесу від перспективи отримати ризиковий статус через операції, що мали місце в далекому минулому.

Наприклад, пропорційним виглядає правило, за яким включення до переліку ризикових має місце через ризикових контрагентів може мати місце не пізніше ніж по спливу X місяців (наприклад, 6) з моменту здійснення операції з таким(-ми) ризиковим(-ми) контрагентом(-ми).

# 16. Відкритість даних про роботу СМКОР

Прозорість роботи СМКОР є чи не найважливішим аспектом для побудови та підтримки довіри бізнесу до зазначеної системи. Саме завдяки публічності роботи СМКОР платники матимуть змогу подивитися на результативність СМКОР більш об'єктивно, а не формувати своє бачення на основі негативного досвіду, який конкретному платнику не пощастило мати. Крім того, публічність дозволить забезпечити ефективний громадський контроль за роботою СМКОР, в тому числі тенденцій, до яких призводять зміни в алгоритмах роботи системи.

РБО вітає вже розпочаті процедури публікації показників за результатами проведення автоматизованого моніторингу відповідності ПН/РК критеріям **оцінки ступеня ризиків**<sup>4</sup>. Водночас, РБО вбачає відповідний перелік даних недостатнім для отримання повної та об'єктивної картини поточного функціонування СМКОР.

**Враховуючи зазначене, РБО рекомендує щомісячно публікувати, для прикладу, такі дані про роботу СМКОР за попередній місяць (узагальнено та окремо в регіональному розрізі):**

- Загальна кількість платників ПДВ;
- Загальна кількість платників ПДВ, що здійснювали у відповідному місяці подання на реєстрацію ПН/РК;
- Загальна кількість поданих на реєстрацію ПН/РК та сума ПДВ по таких ПН/РК;
- Кількість ПН/РК, реєстрацію яких було зупинено, та сума ПДВ по таких ПН/РК;
- Загальна кількість платників ПДВ, реєстрація ПН/РК яких зупинялася за відповідний місяць;
- Інформація щодо причин зупинення ПН/РК (за номером критерію ризиковості операції, за номером критерію ризиковості платника);

- Кількість платників ПДВ, які мають позитивну податкову історію (ППІ), тобто відповідали хоча б одному з показників, за якими визначають ППІ (та додатково із розбивкою на відповідні показники ППІ);
- Відсоток платників ПДВ, яким протягом трьох місяців з моменту реєстрації платником ПДВ було зупинено реєстрацію ПН/РК;
- Дані щодо зупинення реєстрації ПН/РК за індустріями у відсотках від поданої ними кількості (5-6 індустрій з найвищим відсотком зупинення);
- Кількість платників, які подавали повідомлення для реєстрації зупинених ПН/РК;
- Кількість повідомлень, поданих платниками податків для реєстрації зупинених ПН/РК, та сума ПДВ по таких ПН/РК;
- Кількість ПН/РК, зареєстрованих за результатами розгляду КРП поданих платником податків пояснень та копій документів, а також сума ПДВ по таких ПН/РК;
- Кількість поданих скарг на рішення КРП про відмову в реєстрації ПН/РК та сума ПДВ по таких ПН/РК;
- Кількість рішень КЦР, якими було задоволено скарги платників податків на рішення КРП про відмову у реєстрації ПН/РК, та сума ПДВ по таких ПН/РК;
- Кількість платників, віднесених до переліку ризикових станом на останній день відповідного місяця (із зазначенням співвідношення із загальною кількістю платників ПДВ);
- Кількість платників, щодо яких у відповідному місяці було прийнято рішення про віднесення їх до переліку ризикових (у розрізі критеріїв ризиковості операції (КРО) та ризиковості платника (КРП), що слугували підставою прийняття зазначеного рішення);

<sup>4</sup> Зокрема розміщені на сайті ДПС за посиланням <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/653575.html>.

- Кількість платників, які намагалися підтвердити відсутність ознак ризиковості та подавали відповідні документи до КРР (з відображенням таких даних окремо по кожного КРО та КРП);
- Кількість рішень КРР, якими було встановлено невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку (з відображенням таких даних окремо по кожного КРО та КРП);
- Кількість платників, які не подавали ПН/РК на реєстрацію в ЄРПН через 30 та 180 днів після включення їх до ризикових (з відображенням таких даних окремо по кожного КРО та КРП);
- Кількість ризикових платників, яким було зареєстровано ПН/РК та відмовлено в реєстрації ПН/РК за результатами розгляду пояснень КРР та окремо скарг до КЦР (з відображенням таких даних окремо по кожного КРО та КРП);
- Кількість платників-контрагентів, яких було автоматично виключено з переліку ризикових після прийняття рішення КРР і (окремо) рішення суду про виключення платника, з яким контрагент мав операції, з переліку ризикових;
- Кількість ПН/РК та сума ПДВ, які були зареєстровані ризиковим платникам за результатами розгляду пояснень до КРР та окремо скарг до КЦР;
- Кількість платників податків, які подавали таблиці даних;
- Загальна кількість таблиць даних, що були подані платниками на врахування;
- Кількість врахованих таблиць даних (у розрізі КРР та окремо щодо автоматично врахованих таблиць);
- Кількість неврахованих таблиць даних (у розрізі КРР та КЦР, а також окремо щодо таблиць, попередньо врахованих в автоматичному режимі).

## 17. Ведення статистичних даних про судові оскарження та їх оприлюднення

Статистика судових оскаржень переконливо свідчить про неналежність адміністративних практик у сфері СМКОР. При цьому, незважаючи на більш ніж 90%-ову успішність вирішення судових справ, цей інструмент відновлення порушених прав платника податків не можна назвати достатньо ефективним способом захисту, оскільки судові провадження тривають довго, а рішення в них виконуються суто формально або ж, подекуди, роками.

Однією з найбільш чисельних категорій скарг, які надходять до РБО, продовжує залишатися невиконання судових рішень щодо реєстрації ПН/РК. Така ситуація

не відповідає як національному, так і міжнародному праву, зокрема, праву на справедливий суд<sup>5</sup>.

Трапляються також скарги на неналежне виконання судових рішень щодо виключення з переліку ризикових, скасування рішень про неврахування таблиць даних. Досить часто після формального виконання таких рішень швидко слідує нове рішення податкової про включення до переліку ризикових та неврахування таблиці даних відповідно.

РБО звертає увагу на рекомендації, надані у Системному звіті [«Як бізнесу домогтися виконання судового рішення в Україні»](#)<sup>6</sup>, зокрема рекомендацію для ДПС внести

<sup>5</sup> Згідно з усталеною практикою Європейського суду з прав людини право доступу до суду безумовно повинно включати в себе право на виконання судового рішення без надмірних затримок (п. 30 рішення Sokur v. Ukraine), в іншому випадку право на суд було б ілюзорним (п. 42 рішення Romashov v. Ukraine та п. 63 Immobiliare Saffi v. Italy).

<sup>6</sup> Системний звіт «Як бізнесу домогтися виконання судового рішення в Україні» (лютий 2021) (сторінка 61).



зміни до внутрішніх нормативних актів та вжити відповідних організаційних заходів, здійснюючи:

- (1) моніторинг судових рішень, які мають бути виконані органами ДПС,
- (2) моніторинг процесу виконання таких рішень,
- (3) підготовку періодичних публічних звітів щодо їх виконання, а також щодо проблемних питань, які створюють перешкоди для виконання судових рішень належним чином.

РБО зверталася до ДПС із запитом про надання статистичної інформації щодо судових проваджень у справах, пов'язаних із функціонуванням СМКОР, однак у відповідь було повідомлено, що така статистика централізовано не ведеться.

Таким чином РБО приходить до висновку, що критично важливі дані, що безпосередньо вказують на прогалини в роботі державних органів, не формуються належним чином та не дають змогу вчасно та якісно коригувати адміністративну практику.

РБО рекомендує централізовано збирати, аналізувати та публікувати відповідну статистичну інформацію, оскільки це дасть змогу об'єктивно оцінити ефективність роботи СМКОР та комісій, а також слідкувати за дотриманням прав платників податків.

### **Враховуючи зазначене, РБО рекомендує щомісячно публікувати такі дані:**

- Загальна кількість та сума ПДВ по ПН/РК, зареєстрованим ДПС з причин надходження до суб'єкта владних повноважень відповідного судового рішення.
- Загальна кількість та сума ПДВ по ПН/РК, що не зареєстровані ДПС, однак щодо яких судове рішення набрало законної сили.
- Загальна кількість рішень, згідно яких судом прийнято рішення про зобов'язання ДПС зареєструвати ПН/РК, яке набрало законної сили, отримано контролюючим органом, але не виконане; з них кількість судових рішень, за виконанням яких встановлено судовий контроль.
- Загальна кількість судових рішень щодо зобов'язання контролюючого органу виключити платника податку з переліку ризикових платників ПДВ, які набрали законної сили та були отримані контролюючим органом, але не виконані; з них кількість судових рішень, за виконанням яких встановлено судовий контроль.
- Кількість платників податків, щодо яких прийнято рішення про невідповідність критеріям ризиковості з причин надходження до контролюючого органу відповідного судового рішення.
- Кількість платників податків, стосовно яких протягом 30 днів після виконання контролюючим органом рішення суду про невідповідність критеріям ризиковості повторно було прийнято рішення про відповідність критеріям ризиковості.
- Загальна кількість судових рішень щодо зобов'язання контролюючого органу прийняти таблицю даних платника податку, які набрали законної сили та були отримані контролюючим органом, але не виконані; з них кількість судових рішень, за виконанням яких встановлено судовий контроль.
- Кількість рішень про врахування таблиці даних платника податку, винесених з причин надходження до контролюючого органу відповідного судового рішення.
- Кількість платників податків, стосовно яких протягом 30 днів після виконання контролюючим органом рішення суду щодо врахування таблиці даних повторно було прийнято рішення про її неврахування.
- Кількість винесених постанов про накладення штрафів та сума накладених і окремо сума сплачених штрафів в межах виконавчих проваджень за невиконання контролюючим органом рішень суду без поважних причин в кожній з наступних категоріях справ: зупинення реєстрації ПН/КР, виключення з переліку ризикових платників податків, врахування таблиці даних платників податків.
- Загальний розмір судових витрат (судовий збір, витрати на професійну правову допомогу), присуджених до стягнення та окремо сума стягнутих за рахунок

- бюджетних асигнувань суб'єкта владних повноважень за результатами розгляду наступної категорії адміністративних справ: зупинення реєстрації ПН/РК, виключення з переліку ризикових платників податків, врахування таблиць даних.
- Загальна кількість розглянутих судових справ у суді першої інстанції, у спорах щодо зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН; з них: із прийняттям рішень на користь платника податку (задоволення позовних вимог), прийняттям рішень на користь органів ДПС (про відмову у задоволенні позовних вимог) та яка кількість із них набула законної сили.
  - Загальна кількість розглянутих судових справ у суді першої інстанції, у спорах щодо не/відповідності платника податку критеріям ризиковості з них: із прийняттям рішень на користь платника податку (задоволення позовних вимог), рішень на користь органів ДПС (про відмову у задоволенні позовних вимог) та яка кількість із них набула законної сили.
  - Загальна кількість розглянутих судових справ у суді першої інстанції, у спорах щодо врахування таблиці даних платника податку, з них: із прийняттям рішень на користь платника податку (задоволення позовних вимог), рішень на користь органів ДПС (про відмову у задоволенні позовних вимог) та яка кількість із них набула законної сили.
  - Загальна кількість судових рішень, переглянутих в апеляційному порядку у звітному періоді у справах щодо: зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН, виключення з переліку ризикових платників податків, врахування таблиці даних платника податку.
  - Кількість постанов суду апеляційної інстанції, якими апеляційні скарги суб'єкта владних повноважень задоволені в категорії справ: зупинення реєстрації ПН/РК, виключення з переліку ризикових платників податків, врахування таблиці даних платника податку.
  - Загальна кількість розглянутих Верховним Судом судових справ у спорах щодо реєстрації ПН/РК в ЄРПН у звітний період, з них: відмовлено у задоволенні скарги та залишено судові рішення без змін, задоволено скаргу та судові рішення змінено/скасовано.
  - Загальна кількість повернутих апеляційних та касаційних скарг, поданих суб'єктами владних повноважень, у зв'язку із несплатою суб'єктами владних повноважень судового збору за подання відповідних скарг в категорії адміністративних спорів: зупинення реєстрації ПН/РК, виключення з переліку ризикових платників податків, врахування таблиці даних платника податку.

## 18. Доповнення форм рішень ідентифікуючими даними КРР/КЦР

Наразі форми рішень про (не)реєстрацію ПН/РК, (не)врахування таблиці даних, (не)відповідність критеріям ризиковості платника не містять інформації про те, комісія якого саме регіону прийняла відповідне рішення, а містить лише прізвище та ініціали посадової особи, яка його підписала.

В умовах того, що впродовж останнього року повноваження головних управлінь ДПС тих регіонів, що знаходяться в зоні бойових дій або є частково окупованими

(Донецької, Миколаївської, Луганської, Запорізької, Херсонській областастей, Автономної Республіки Крим та м. Севастополя) переходять до інших регіонів, нерідко платники податків не знають, до кого звертатись (із письмовим запитом, на яку комунікаційну платформу чи «гарячу лінію»), аби з'ясувати причини прийняття того чи іншого рішення.

Крім того, платники не завжди мають розуміння, якою саме комісією прийнято



рішення про неврахування таблиці даних, що була врахована раніше.

Тому доцільним вбачається доповнити форми рішень комісії позначенням конкретної комісії, яка прийняла рішення (конкретні головні управління ДПС, офіси великих платників чи КЦР) та інформацією щодо «гарячої лінії» та комунікаційної платформи відповідної комісії.

Актуальність даної рекомендації збільшується і в міру імплементації іншої рекомендації РБО щодо екстериторіальності розгляду документів КРР різних регіонів.

## 19. Розширення можливостей бізнесу щодо розміру, кількості та форматів даних, які можна подавати на розгляд КРР та КЦР.

---

РБО спостерігає, що дуже часто бізнес витрачає значні часові ресурси на підготовку документів для розгляду КРР та КЦР, намагаючись досягти максимальної повноти опису своєї діяльності та обґрунтування позиції.

Водночас, технічні обмеження електронного кабінету щодо максимального розміру та кількості файлів, їхніх форматів іноді також викликають зайві витрати часу та накладають обмеження щодо надання пояснень, наприклад, у форматі відео-матеріалів. РБО на прикладі індивідуальних справ бачила користь від безпосередніх

відео-пояснень з боку платників щодо особливих обставин їх функціонування, які важко зрозуміти за письмовими поясненнями та окремими документами.

На думку РБО, доцільним є розширення пропускних можливостей системи як щодо кількості, так і обсягу окремих файлів. Також доцільним вбачається запровадження можливості подання бізнесом відео-пояснень, зокрема шляхом надання посилань на зовнішні ресурси та відповідної можливості комісії переглядати відповідні дані.

## 20. Врегулювання проблеми підписання ПН/РК новим директором

---

Як відомо, електронна система не приймає на реєстрацію ПН/РК, підписані ЕЦП новопризначеного директора, складені за період, коли працював директор, який вже звільнений. Положення ст.ст.192, 201 ПКУ не передбачають заборон щодо підписання ПН/РК одним керівником та її надіслання у подальшому новим керівником юридичної

особи, яким набуто повноваження у законодавчо встановленому порядку.

Судова практика в цій категорії справ свідчить на користь платників, оскільки складення ПН/РК в електронній формі та її реєстрація в ЄРПН є двома окремими діями. Платник податків має право подавати ПН/

ПК протягом певного часу (п.201.10 ст.201 ПКУ), відповідно, датою настання події є саме подання податкових накладних до електронної системи, а не дата їх складання. Норми податкового законодавства не передбачають обов'язку платника при зміні керівника підприємства зареєструвати всі ПН/РК, складені до звільнення директора раніше строку, визначеного п. 201.10 ПКУ. Додатково суди звертають увагу на те, що підписантом ПН/РК є юридична особа, а не її директор, який виступає лише у якості представника юридичної особи, тому зміна директора не має юридичного значення в даному випадку.

**Податковою було запропоновано** наступний алгоритм дій для реєстрації таких ПН/РК: підписати ПН/РК недіючим ЕЦП попереднього директора; отримати квитанцію із відмовою в реєстрації; накласти на ПН/РК, по яких прийшла відмова, ЕЦП нового директора.

На переконання РБО, такий підхід не є належним, оскільки не враховує те, що попередній директор після звільнення міг вилучити свій ЕЦП, а тому у підприємства відсутня можливість підписати ПН/РК підписом керівника, який вже втратив повноваження.

З огляду на викладене, РБО рекомендує унормувати порядок реєстрації ПН/РК, які були складені в період перебування на посаді директора, якого в подальшому було звільнено, однак які не були подані на реєстрацію через те, що граничний строк ще не настав. З метою запобігання зловживань з боку недобросовісних осіб РБО рекомендує змінити підхід із відмови в прийнятті ПН/РК на зупинення її реєстрації з пропозицією платнику податків надати документи на підтвердження реальності операції, за якою виписана ПН/РК.

Вказана пропозиція надасть можливість добросовісному платнику податків підтвердити реальність господарської операції. Позаяк наразі платник податків та податкова витрачають час та ресурси на розгляд вказаного питання у судовому порядку, що не сприяє ефективності роботи автоматизованої системи. До того ж, виконання судових рішень цієї категорії є також проблематичним.

РБО переконана, що система має сприяти, де це можливо, у вирішенні спірних питань у досудовому порядку та ефективній комунікації платника податків з податковою.

НЕЗАЛЕЖНО.  
КОНФІДЕНЦІЙНО.  
БЕЗКОШТОВНО.