

# СИСТЕМНИЙ ЗВІТ

«Проблеми адміністрування податків для бізнесу в Україні»

ЖОВТЕНЬ 2015



# Зміст

<b>1</b>	<b>ВСТУП</b>	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>ЕЛЕКТРОННЕ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ</b>	<b>6</b>
	СУТЬ ПРОБЛЕМИ	6
	Депонування ПДВ за рахунок оборотних коштів підприємств	6
	Істотні адміністративні витрати на підтримку системи	7
	Розбіжності між записами в системі та податковою звітністю	7
	Кейс № 1	8
	Кейс № 2	8
	РЕКОМЕНДАЦІЇ РБО	9
<b>3</b>	<b>ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ</b>	
	СУТЬ ПРОБЛЕМИ	10
	Порушення процедури відшкодування ПДВ	11
	Відсутність ефективного механізму стягнення пені за несвоєчасне відшкодування ПДВ	12
	Кейс № 1	13
	Кейс № 2	13
	Кейс № 3	13
	РЕКОМЕНДАЦІЇ РБО	14
<b>4</b>	<b>«СТАН 9»</b>	<b>14</b>
	СУТЬ ПРОБЛЕМИ	14
	Кейс № 1	16
	РЕКОМЕНДАЦІЇ РБО	17

<b>5</b>	<b>ПОДАТКОВІ ПЕРЕВІРКИ</b>	<b>17</b>
	СУТЬ ПРОБЛЕМИ	17
	Обмежена дія мораторію та його порушення з боку податкових органів	17
	Процесуальні та інші порушення під час призначення та проведення податкових перевірок	17
	Кейс № 1	20
	Кейс № 2	21
	Кейс № 3	21
	Кейс № 4	22
	РЕКОМЕНДАЦІЇ РБО	22
<b>6</b>	<b>АДМІНІСТРАТИВНЕ ОСКАРЖЕННЯ</b>	<b>24</b>
	СУТЬ ПРОБЛЕМИ	24
	Обмежений строк оскарження для платника податків	24
	Формальні підходи податкових органів	25
	Обмежена відповідальність посадових осіб податкових органів	25
	РЕКОМЕНДАЦІЇ РБО	25

## 1 ВСТУП

Цей звіт (далі «Звіт») підготовлено Радою бізнес-омбудсмена (далі «РБО») у відповідь на вимоги виправити системні недоліки у роботі українських податкових органів, кількість яких постійно зростає. Масштабність цієї проблеми, серед іншого, підтверджується тим, що понад 40% скарг, отриманих РБО з травня 2015 року, містять претензії щодо зловживання податковими органами на всіх рівнях.

З огляду на значну кількість та суттєве різноманіття у цьому звіті ми не матимемо змоги проаналізувати всі проблеми, які притаманні сфері оподаткування в Україні. Натомість у Звіті ми зосереджуємося на найбільш типових та розповсюджених проблемах адміністрування податків в Україні, які суттєво впливають на щоденну роботу українського бізнесу, а, отже, вимагають швидкого та ефективного реагування з боку податкових органів.

Звіт розпочинається з вивчення нещодавно запровадженої системи електронного адміністрування ПДВ – одного з найбільш критичних питань для українських платників податків. Наступна тема – аналіз поточної ситуації з відшкодуванням ПДВ, що історично вважається одним із найбільш істотних проблем українського бізнесу. Третє питання, на яке ми звернули увагу у Звіті – зловживання податкових органів при реалізації ними своїх повноважень щодо перевірки місцезнаходження платника податків шляхом присвоєння йому так званого «стану 9», що саме по собі може бути пов'язане із багатьма негативними наслідками для платника. Четверте системне питання, описане у Звіті – проблема податкових перевірок, що проводяться податковими органами. Остання системна проблема, що розглядається у Звіті – неефективність процедури адміністративного оскарження рішень податкових органів.

Кожне з наведених вище питань податкового адміністрування розглянуто шляхом опису суті відповідної проблеми (для прикладу використовувалися, де це доречно, випадки, з якими ми мали справу в нашій практичній роботі) та шляхом розробки конкретних рекомендацій.

Окрім вивчення системних проблем в цьому звіті, РБО продовжуватиме працювати з ключовими зацікавленими сторонами процесу (у тому числі з Кабінетом Міністрів України, Державною фіскальною службою України та Міністерством фінансів України) над реалізацією запропонованих рекомендацій. Враховуючи значний суспільний інтерес до триваючої наразі роботи Міністерства фінансів над розробкою змін до Податкового кодексу України (так звана «податкова реформа»), ми розраховуємо на те, що внесок цього Звіту буде відчутним та своєчасним.

Зміст окремих рекомендацій викладено у відповідних розділах нижче. Проте перед тим, як переходити до предметного аналізу ми все ж зазначимо, що вивчення викладених у Звіті системних проблем виявив два ключові недоліки, загалом притаманні вітчизняній податковій системі. На наш погляд, обидва з них вимагають належного реагування як суттєва запорука ефективності запланованих змін до Податкового кодексу.

По-перше, це низький рівень управління комунікаціями в податкових органах України всіх рівнів (у тому числі в Державній фіскальній службі та в податкових органах нижчих рівнів). Часто податкові органи на місцях, керуючись фіскальним підходом, не готові налагоджувати рівноправне спілкування із платниками податків. Крім того, існують серйозні комунікаційні прогалини між Державною фіскальною службою та громадськістю. Відтак значна кількість інформації, яка стосується діяльності Державної фіскальної служби або яка описує її, не доноситься до громадськості або розкривається дуже обмежено. Отже, існує нагальна потреба регулярно оприлюднювати певні відомості

та статистичні дані. Очікується, що такий підхід дасть змогу організувати ефективний громадський контроль за діяльністю Державної фіскальної служби. Точний перелік інформації, що підлягає оприлюдненню, має бути розроблений за участі представників громадськості та недержавних організацій. Тим не менше, на наш погляд, він має містити інформацію про суми надходжень до державного бюджету (з розподілом за основними податками); суми відшкодованого та не відшкодованого ПДВ; суми переплат платників податків; суми заборгованостей платників податків; кількість податкових перевірок із поділом на види; кількість скарг щодо рішень податкових органів (із поділом на успішне та неуспішне вирішення) тощо.

По-друге, запланована «податкова реформа» має бути реалізована виходячи з того, що змінене таким чином податкове законодавство буде, в подальшому, залишатися незмінним, а, отже, передбачуваним. Хоч відповідний принцип вже протягом тривалого часу міститься в українському податковому законодавстві, на практиці він фактично не діє. За минулий рік податкове законодавство доповнювалося та змінювалося багато разів, що постійно провокувало суспільний резонанс і порушувало нормальну щоденну діяльність українських підприємств. Отже, очікується, що, як тільки «податкова реформа» буде реалізована, Уряд не повинен запроваджувати суттєвих змін протягом доволі тривалого періоду.

У процесі підготовки цього звіту, окрім інформації, отриманої з матеріалів окремих скарг, РБО також використовувала інформацію публічно доступну на веб-сайтах Державної фіскальної служби України та Міністерства фінансів України. Крім того, багато рекомендацій РБО були включені в Звіт з урахуванням (i) комплексних рекомендацій, підготовлених Федерацією роботодавців України, і (ii) матеріалів Всеукраїнського форуму податкової реформи, що відбувся 20 серпня 2015 року. Ми також спиралися на матеріали концепції реформи адміністративного оскарження рішень податкових органів, підготовленої компанією «КПМГ-Україна», та різні матеріали, підготовлені українськими офісами «Делойт», «ПрайсвотерхаусКуперс» і «Ернст енд Янг».

### **Цей звіт було підготовлено**

*заступником бізнес-омбудсмена  
Ярославом Грегірчаком*

*інспектором РБО  
Юліаною Ревюк*

### **під керівництвом**

*бізнес-омбудсмена  
Альгірдаса Шемети*

### **у співпраці з**

*Європейською Бізнес Асоціацією, Американською Торгівельною Палатою, Федерацією роботодавців України, Українським союзом промисловців та підприємців, Торгово-промисловою палатою України, а також Комітетом з питань податкової політики при Громадській раді Міністерства економічного розвитку і торгівлі України.*

## 2 ЕЛЕКТРОННЕ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ

### СУТЬ ПРОБЛЕМИ

Запроваджена відносно недавно система електронного адміністрування ПДВ вже стала найактуальнішою проблемою для українських платників податків.

З 1 липня 2015 року система електронного адміністрування ПДВ почала працювати в повноцінному робочому режимі, незважаючи на численні скарги від платників податків, особливо щодо недоліків формули розрахунку суми податку, на яку платники податку мають

право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування, а також труднощів у технічній роботі системи тощо.

16 липня 2015 року Верховна Рада України прийняла зміни, спрямовані на виправлення таких недоліків. Однак не всі проблеми були вирішені. Загальне напруження лише зростало у зв'язку із частою зміною законодавства, які вже тричі змінювалося протягом останніх 9 місяців.

### Депонування ПДВ за рахунок оборотних коштів підприємств

Електронне адміністрування ПДВ є кроком у правильному напрямку, оскільки потенційно воно може зробити звітування простішим та прозорішим, в тому числі для платників податків. Тим не менш, запроваджена система виявилася недостатньо прозорою й потерпає від різних технічних та інших істотних недоліків. Платники податків зазначають, що з огляду на певні недоліки, які були уже закладені в систему з самого початку, їм потрібно здійснювати депонування своїх рахунків у системі електронного адміністрування податку (ПДВ рахунків), що призводить до «вимивання» коштів з їх оборотного капіталу. Поправки, внесені до Податкового кодексу Законом № 643-VIII від 16 липня 2015 року, виявилися в цілому корисними, але не змогли повністю усунути усі недоліки.

У зв'язку із таким станом речей значний фінансовий тиск здійснюється на сумлінних постачальників (робіт, товарів і послуг), позаяк вони стають залежними від сумлінності третіх осіб – їх контрагентів. Таким чином, якщо з будь-яких причин їх контрагенти не в змозі належним чином зареєструвати податкові накладні (діючи

недобросовісно або просто через відсутність достатнього ліміту на своїх ПДВ рахунках) або реєструють їх з помилками, постачальники повинні виділяти власні кошти для депонування ПДВ рахунків, щоб бути в змозі продовжувати реєструвати податкові накладні (і, таким чином, продовжувати вести свою діяльність). Дуже часто платники податків страждають від зазначених вище обставин, навіть якщо вони належним чином та в повному обсязі здійснювали платежі своїм контрагентам (у тому числі ПДВ), але не можуть отримати податкову накладну, позаяк такі контрагенти її не зареєстрували. Нещодавно введена система «овердрафту», на жаль, виявляється недостатньою для вирішення проблеми.

Ситуація може покращитися з 1 жовтня 2015 року, коли були введені штрафи за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних. Тим не менше, питання щодо кредитування балансу ПДВ рахунку залишається нез'ясованим, оскільки, враховуючи економічні труднощі, деякі платники податків будуть не в змозі вчасно здійснювати депонування.

## Істотні адміністративні витрати на підтримку системи

Робота платника податків із системою електронного адміністрування ПДВ вимагає значних адміністративних ресурсів та інвестицій.

Насамперед, вона вимагає щоденної уваги бухгалтера, який веде справи платника податків. Іноді платнику податків потрібно призначити спеціальну людину для здійснення виключно цієї функції. Як правило, ця людина повинна присвячувати весь свій час забезпеченню своєчасної реєстрації податкових накладних, своєчасному отриманню зареєстрованих податкових накладних від постачальників, відстеженню стану ПДВ-рахунку, відстеженню змін у законодавстві тощо. У разі виявлення будь-яких помилок або розбіжностей між записами на ПДВ рахунку і розрахунками платника

податків, ця людина повинна встановити причину розбіжностей і переконатися у тому, що розбіжність буде усунута.

По-друге, система електронного адміністрування ПДВ вимагає належної ІТ-підтримки. Впровадження та підтримка відповідного обслуговування збільшує адміністративні витрати платника податків.

Зайве говорити, що для малих платників податків та приватних підприємців такий адміністративний тягар виявився занадто важким. Позаяк дуже часто вони не можуть дозволити собі найняти кваліфікованого фахівця для консультування з питань функціонування системи електронного адміністрування (та пов'язаних численних законодавчих змін), вони більше та частіше роблять помилки.

## Розбіжності між записами в системі та податковою звітністю

Як правило, платники податків мають право запитувати інформацію про стан і рух коштів на своїх ПДВ рахунках так часто, як це потрібно.<sup>1</sup> Але, оскільки інтерфейс записів, доступний для платника податків, не дозволяє контролювати алгоритм розрахунків, зроблених контролюючими органами (платник податків може бачити тільки остаточну цифру ліміту), потрібно докласти багато зусиль і часу, щоб перевірити правильність записів. Як показує практика, помилки можуть статися через «втрати» податкових накладних і маніпуляції (неавтоматичні неконтрольовані операції) з системою. Через витрати часу на виявлення і виправлення розбіжностей, записи в системі електронного адміністрування ПДВ можуть відрізнятися від тих, які зазначені в декларації з ПДВ. Навіть якщо помилки здійснені контролюючими органами, поки

розбіжність не усунута, платник податків все одно змушений депонувати кошти на свій ПДВ рахунок. В іншому випадку його оподатковувані операції будуть призупинені.

На наш погляд, непорозуміння щодо електронного адміністрування ПДВ можна було б зменшити, якщо б податкові органи на місцях були готові підтримати українських платників податків і надати конкретні практичні поради щодо роботи з новою системою, в тому числі в разі виникнення нестандартних ситуацій. Проте, як показує практика, місцеві податкові органи також мають обмежене розуміння того, як працює система. Крім того, вони, здається, не хочуть брати на себе відповідальність за надання офіційних роз'яснень або чітких вказівок платникам податків.

<sup>1</sup> Відповідно до статті 100<sup>1.5</sup> Податкового кодексу

## Кейс № 1

Скаржник - торгова компанія з Києва – провів переоцінку вартості своїх товарів на складі. Товари були імпортовані Скаржником у середині 2014 року в період значних коливань курсу валют. Коригування вартості було проведено в березні та квітні 2015 року, коли курс гривні стабілізувався.

Пізніше Скаржник дізнався, що баланс на його ПДВ рахунку виявився негативним. Скаржник вияснив, що негативне сальдо виникло тому, що розрахунки коригувань до податкових накладних, складених до 1 лютого 2015 року, не були враховані під час обчислення суми реєстраційного ліміту. Такий порядок було передбачено статтею 19 Постанови Кабінету Міністрів України № 569 від 16 жовтня 2014 року.

Хоча зазначена вище постанова є підзаконним нормативно-правовим актом, норми якого повинні прийматися на виконання Податкового кодексу,<sup>2</sup> вона досить свавільно протлумачила відповідні норми Податкового кодексу та вийшла суттєво за їх межі.

Оскільки Скаржник не зміг виділити понад 5 млн гривень на поповнення балансу свого ПДВ рахунку, компанія була змушена призупинити свою діяльність, відправивши 120 співробітників у відпустку. Діяльність заявника була відновлена тільки тоді, коли був прийнятий Закон № 643-VIII від 16 липня 2015 року, що передбачав обнуління суми податку, на яку платники податків мають право зареєструвати податкові накладні.

## Кейс № 2

Виробнича компанія, яка знаходиться в Харківській області, належним чином оформила та подала засобами електронного зв'язку декларацію з ПДВ за лютий 2015 року. Згодом компанія подала уточнюючий розрахунок до декларації з ПДВ, щоб виправити деякі помилки, які були виявлені в раніше поданій декларації. Компанія належним чином отримала електронну квитанцію про реєстрацію уточнюючої декларації. Однак згодом компанія отримала

звичайний лист від податкових органів, в якому повідомлялося, що її уточнююча декларація не була прийнята через «відсутність обов'язкових реквізитів». Водночас податкові органи не роз'яснили, які обов'язкові реквізити були відсутні. У результаті таких неправомірних дій податкових органів платник податків виявив істотні відмінності між записами на його ПДВ рахунку і в декларації з ПДВ.

<sup>2</sup> Див. статтю 200<sup>1.3</sup> Податкового кодексу



## РЕКОМЕНДАЦІЇ РБО

- (1) Принцип депонування ПДВ рахунків повинен бути вилучений з Податкового кодексу через його невідповідність найкращим міжнародним практикам та шкідливий вплив на повсякденну діяльність платників податків. Таким чином електронне адміністрування ПДВ уже не буде використовуватися як засіб поповнення державного бюджету за рахунок вимивання оборотних коштів підприємств і почне виконувати свою основну адміністративну функцію.
- (2) Державна фіскальна служба повинна забезпечити належне технічне функціонування й технічне обслуговування системи електронного адміністрування ПДВ. Ручне управління і несанкціоноване проникнення в систему, які призводять, зокрема, до сумнівних «втрат» податкових накладних, відмови в реєстрації податкових накладних на підставі «стану 9» тощо повинні бути виключені. Такий самий підхід має бути застосований щодо випадків неспівпадиння даних ПДВ звітності та системи адміністрування ПДВ. Це може бути досягнуто, зокрема, шляхом введення персональної дисциплінарної, адміністративної та фінансової відповідальності посадових осіб податкових органів. Крім того, Податковий кодекс має передбачати матеріальну відповідальність осіб, які відповідають за технічне обслуговування та організовують підтримку системи електронного адміністрування (наприклад, санкції повинні накладатися, якщо платник податків не в змозі зареєструвати накладні ПДВ у зв'язку з недоступністю системи або перебою в її функціонуванні).
- (3) Державна фіскальна служба повинна забезпечити обізнаність податкових органів на місцях та їх належну підготовку для ефективної підтримки платників податків з усіх видів питань, які виникають в процесі функціонування електронного адміністрування ПДВ. Крім того, Державна фіскальна служба має оперативно збирати інформацію про найбільш поширені проблеми, які виникають в процесі функціонування системи електронного адміністрування ПДВ, з подальшим наданням офіційних роз'яснень.
- (4) Після усунення недоліків у функціонуванні електронного адміністрування ПДВ Державна фіскальна служба повинна забезпечити стабільність відповідних законів і підзаконних нормативно-правових актів, щоб вони залишалися незмінними (або змінювалися неістотно) протягом значного часу. Відчуття передбачуваності дозволить платникам податків планувати свою діяльність і значно знизити адміністративні витрати, зокрема пов'язані із необхідністю пристосування до нових правил і положень.
- (5) Державна фіскальна служба та Державне казначейство України має забезпечити нескладний, інформативний і зручний інтерфейс електронної системи обліку, спрямований на надання платникам податків вичерпної інформації про стан їх ПДВ рахунків. Це можна реалізувати за допомогою єдиного електронного офісу платника податків. Такий електронний кабінет повинен надавати вичерпну інформацію платнику податків, щоб він міг оперативно звірити дані системи електронного адміністрування із даними ПДВ звітності. Систему потрібно захистити від ручного втручання. Крім того, система має вказувати не тільки суму ліміту, розраховану відповідно до запропонованої формули, але й чітко деталізувати алгоритм формування розрахункових елементів формули.
- (6) Механізм повернення з ПДВ рахунків сум переплат має бути дієвим на практиці. Зокрема, не повинно бути ніяких затримок у зв'язку між контролюючими органами та Державним казначейством щодо повернення надлишкового балансу за запитом платника податків. Цього можна досягти, зокрема, шляхом введення персональної дисциплінарної, адміністративної та фінансової відповідальності посадових осіб податкових органів (наприклад, за несвоєчасне надання Державному казначейству відповідної інформації).

### 3 ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ

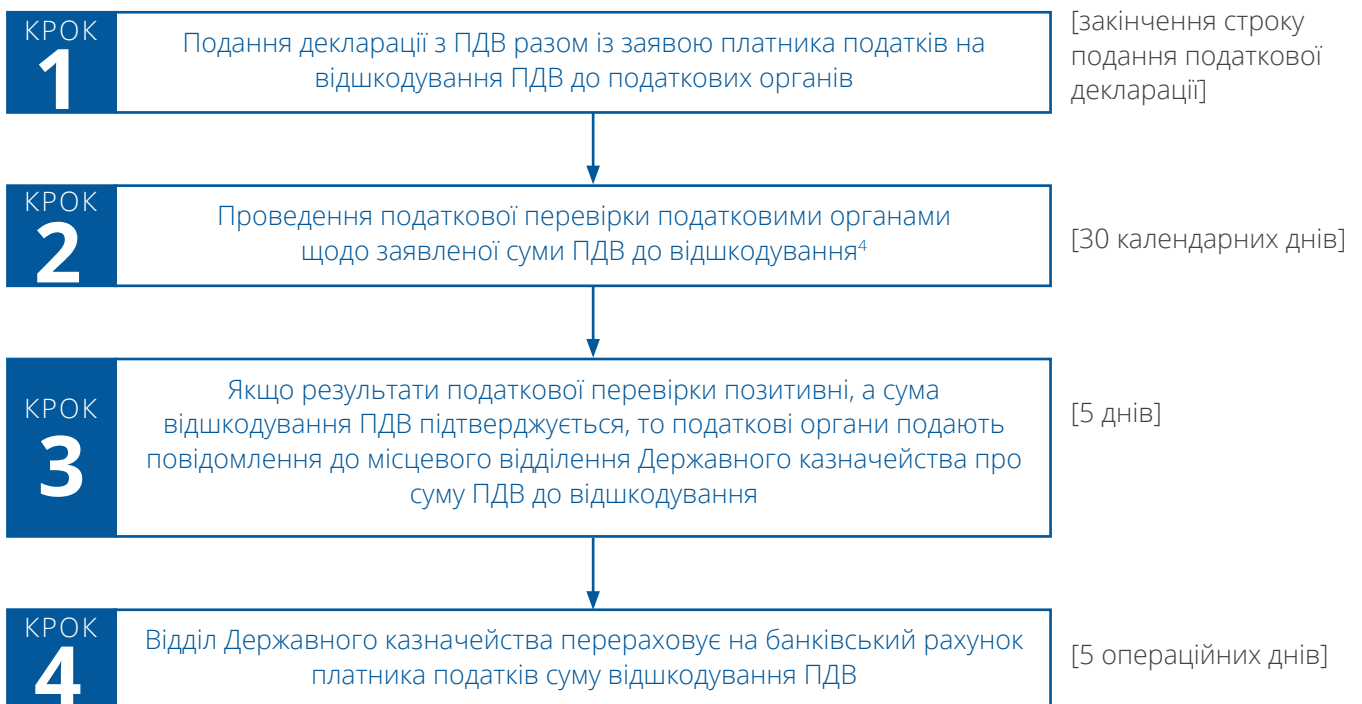
#### СУТЬ ПРОБЛЕМИ

Позаяк так склалося, що відшкодування ПДВ традиційно є одною з найбільших проблем в українській податковій системі, систему нормативно-правового регулювання відшкодування ПДВ час-від-часу переглядають з метою спрощення та уточнення відповідних процедур. Процедура автоматичного відшкодування ПДВ була введена з метою спрощення відшкодування ПДВ сумлінним платникам податків. Серед іншого, задля вдосконалення та прискорення процедури відшкодування ПДВ було також введено електронне адміністрування ПДВ, хоч поки і безуспішно.

Таким чином, відшкодування ПДВ не стало оперативним підручним інструментом для українського бізнесу. У той час як законодавство по відшкодуванню ПДВ передбачає достатньо простий механізм дії, на практиці відшкодування ПДВ стало

процедурою тривалою та обтяжливою. У багатьох випадках, навіть коли право конкретного платника податків на відшкодування ПДВ є належним чином підтверджене, податкові органи застосовують різноманітні інструменти для затримок із поверненням коштів. Таким чином, платник податків фактично змушений «кредитувати» державний бюджет.

Станом на 1 вересня 2015 року підтверджена сума заборгованості з ПДВ склала 20 144, 4 млн грн.<sup>3</sup> Порівняно з 1 січня 2015 року, ця сума збільшилася на 6 644, 7 млн грн. Безумовно, це негативно впливає на ефективність українського бізнесу, оскільки він позбавлений готівкових коштів (які можна було б використовувати для фінансування поточних операцій) і несе збитки у зв'язку з коливаннями курсу національної валюти.



<sup>3</sup> За інформацією на офіційному сайті Державної податкової служби України [www.sfs.gov.ua](http://www.sfs.gov.ua)

<sup>4</sup> Для сум відшкодування ПДВ більше 100000 грн.

Зазначена вище інформація демонструє, що в цілому процедура відшкодування ПДВ повинна тривати не більше, ніж приблизно 1,5 місяці з дати закінчення строків подання податкової декларації. Лише в деяких випадках Податковий кодекс дозволяє подовження 30-денного періоду податкової перевірки ще на 30 календарних днів, таким чином, затягуючи процедуру ще на один місяць. Однак на практиці, у зв'язку з численними порушеннями процедури, процес відшкодування ПДВ значно триваліший. Наприклад, зараз РБО має в роботі скаргу, де ПДВ не відшкодовується платнику податків протягом уже більш ніж 9 років.

Проблема значних затримок із відшкодуванням ПДВ виникає через так званий «фіскальний підхід», який використовують податкові органи усіх рівнів. На практиці фіскальний підхід виражається у тому, що всі рішення місцевих податкових органів, які сприяють затримці із відшкодуванням ПДВ, як правило, підтримуються на всіх рівнях, в тому числі, коли вони є відверто незаконними. Отже, за відсутності ефективної процедури адміністративного оскарження, єдиним дієвим інструментом для платників податків для підтвердження свого права на відшкодування ПДВ є звернення до суду.

## Порушення процедури відшкодування ПДВ

Як правило, з метою затягування відшкодування ПДВ податкові органи вдаються до порушень встановленої процедури відшкодування, а саме:

### (1) Відмова податкових органів надати підтвердження Державному казначейству про розмір ПДВ, який підлягає відшкодуванню:

Податкові органи використовують практику ненадання місцевому відділенню Державного казначейства, яке відповідає за здійснення виплати підтвердженої суми відшкодування ПДВ, висновку про суму ПДВ до відшкодування. Податкові органи часто відмовляються надавати відповідний висновок, навіть коли право платника податків на відшкодування ПДВ та їх суми підтвержені рішенням суду.

Крім того, бувають випадки, коли податкові органи в односторонньому порядку приймають рішення про зарахування сум ПДВ до відшкодування в якості переплати по податку, тоді як на основі Податкового кодексу це може бути зроблено тільки за заявою платника податків.

Такі протиправні дії податкових органів підтримуються низькою культурою застосування прямих норм законодавства Державним казначейством. Зокрема, йдеться про порушення статті 124 Конституції України, відповідно до якої судові рішення є обов'язковими до виконання на всій території України. Тим не менше, відділи Державного казначейства відмовляються виплачувати платникам податків належні суми ПДВ до відшкодування на підставі рішення суду, посилаючись на відсутність відповідного висновку від податкових органів. Варто зауважити, що обов'язок Державного казначейства виплачувати суми ПДВ до відшкодування на підставі висновку податкових органів передбачений в підзаконному нормативно-правовому акт<sup>5</sup>, який, по своїй суті, не може суперечити Конституції України.

### (2) Відмова податкових органів призначати та проводити податкову перевірку:

Податковий кодекс не дозволяє податковим органам відмовлятися приймати декларацію із розрахунком ПДВ до відшкодування, поданих платником податків. Натомість,

<sup>5</sup> Постанова Кабінету Міністрів № 39 від 17 січня 2011 року і Спільний наказ Державної податкової адміністрації України та Державного казначейства України № 68/23 від 3 лютого 2011 року

він зобов'язує податкові органи прийняти їх та перевірити правильність заявленої суми відшкодування в рамках камеральної податкової перевірки. Однак в деяких випадках податкові органи повідомляють платника податку про відмову прийняти його розрахунок замість того, щоб проводити податкову перевірку, як цього вимагає Податковий кодекс.

### (3) Підтвердження суми ПДВ до відшкодування податковим органом вищого рівня:

Деякі податкові органи посилаються на необхідність підтвердження сум бюджетного відшкодування податковим органом вищого рівня. У цьому випадку вони зазвичай посилаються на наказ Державної податкової служби України № 991 від 6 листопада 2012 року. Варто зазначити, що цей наказ ніколи не був оприлюднений, а його вимоги не відповідають положенням Податкового кодексу. Таким чином, будь-які затримки із бюджетним відшкодуванням, які виникають у зв'язку із посиланням на норми вказаного

наказу, не можуть вважатися юридично обґрунтованими.

### (4) Посилання на нестачу коштів у державному бюджеті:

У Податковому кодексі чітко вказано, що відшкодування ПДВ не може бути обмежено або обумовлено наявністю або відсутністю доходів, отриманих від конкретного податку (ПДВ) у певних областях України<sup>6</sup>. Більш того, Податковий кодекс не містить підстав, які дозволяють податківцям затримувати відшкодування ПДВ у зв'язку із відсутністю коштів у державному бюджеті.

Передбачалось, що однією з переваг впровадження електронного адміністрування ПДВ буде сприяння відшкодуванню ПДВ через забезпечення цільового накопичення коштів. Але на сьогоднішній день у зв'язку із численними недоліками (див. обговорення в розділі «Електронне адміністрування ПДВ»), електронне адміністрування ПДВ не допомогло спростити процедуру відшкодування ПДВ.

## Відсутність ефективного механізму стягнення пені за несвоєчасне відшкодування ПДВ

Відповідно до Податкового кодексу, суми податку, не відшкодовані платникам протягом визначеного строку, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування ПДВ. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України<sup>7</sup>.

У той час як такий підхід здається цілком справедливим, з практичної точки зору, платники податків стикаються із певними труднощами в частині отримання виплати пені. Хорошою новиною є те, що в результаті

одного із нещодавніх судових розглядів<sup>8</sup> було встановлено, що, виходячи з формулювання Податкового кодексу, платник податків має право вимагати сплати пені незалежно від одержання основної суми бюджетного відшкодування.

Варто відзначити, що в той час як платникам податків повинні сплачувати пеню за несвоєчасне перерахування коштів із державного бюджету, закон не передбачає жодного механізму компенсації їх збитків, пов'язаних із валютними ризиками.

<sup>6</sup> Стаття 200.17 Податкового кодексу

<sup>7</sup> Стаття 200.23 Податкового кодексу

<sup>8</sup> Постанова Вищого адміністративного суду України від 17.11.2014 Справа № К/800/38736/14; Постанова Вищого адміністративного суду України від 24.11.2014 Справа № К/800/34577/13; Постанова Вищого адміністративного суду України від 24.11.2014 Справа № К/800/48867/13

## Кейс №1

Заявник, компанія з іноземними інвестиціями, розташована у Львові, подала документи на відшкодування ПДВ на суму майже 300 000 грн. відповідно до процедури, передбаченої Податковим кодексом. Сума повернення ПДВ була належним чином підтверджена результатами податкової перевірки. Однак кошти так і не повернули.

Заявникові місцеві податкові органи повідомили, що справа була передана

на затвердження до податкового органу вищого рівня, тобто до Головного управління Державної фіскальної служби України у Львівській області. Головне управління, у свою чергу, повідомило, що відшкодування ПДВ Заявника було представлено на затвердження до Державної фіскальної служби України. В обох випадках податківці посилалися на Наказ Державної податкової служби України № 991 від 6 листопада 2012 року.

## Кейс №2

У 2012 році Скаржник, міжнародна транспортна компанія, у належному порядку узгодила суму ПДВ до відшкодування із податковими органами. Оскільки фактично гроші так і не були виплачені, Скаржник звернувся до суду. Суди всіх рівнів підтвердили право Скаржника на відшкодування ПДВ у розмірі 92 262 грн.

Однак Державне казначейство не виплатило суму відшкодування ПДВ Скаржникові. Хоча сума відшкодування була підтверджена

рішенням суду, Державне казначейство заявило, що цього недостатньо для здійснення платежу і чекало підтвердження суми від податкових органів.

Нарешті, в неформальному спілкуванні з податковими органами Скаржник виявив, що податкові органи не збиралися підтверджувати суму відшкодування ПДВ Державному казначейству, а натомість зарахувало ПДВ до відшкодування в якості переплати ПДВ Скаржника.

## Кейс №3

У податковій декларації за січень 2015 року Скаржник заявив до відшкодування ПДВ у розмірі 1 668 901 грн. Зробивши податкову перевірку, місцеві податкові органи не підтвердили суму відшкодування та заявила про порушення Скаржником норм податкового законодавства.

Не погоджуючись з висновками податкових органів, Скаржник звернувся до податкового

органу вищого рівня. Поки справа розглядалася, на підставі результатів податкової перевірки проти посадових осіб Скаржника було розпочато кримінальне провадження, в ході якого висувалися звинувачення у привласненні ними державних коштів. Після втручання РБО кримінальне провадження було закрито.

## РЕКОМЕНДАЦІЇ РБО

- (1) Податковий кодекс має забезпечувати ефективність процедур адміністративного оскарження (див. розділ «Адміністративні оскарження» для додаткової інформації), щоб податкові органи на вищому рівні забезпечували належний контроль за дотриманням процедур відшкодування ПДВ податковими органами нижчих рівнів.
- (2) До Постанови Кабінету Міністрів № 39 від 17 січня 2011 року, а також спільного Наказу Державної податкової служби України та Державного казначейства України № 68/23 від 3 лютого 2011 року мають бути внесені зміни про те, що відділи Державного казначейства повинні негайно виплачувати платнику податків суму відшкодування ПДВ, яка підтверджена судовим рішенням, що вступило в силу, без будь-якого подальшого підтвердження податковими органами.
- (3) Податковий кодекс має бути доповнено чітким порядком обчислення та сплати пені за несвоєчасне відшкодування ПДВ. Має бути чітко зазначено, що сума пені сплачується платнику податків незалежно від факту виплати йому відшкодування ПДВ.
- (4) Податковий кодекс має бути доповнено нормами про персональну дисциплінарну, адміністративну та фінансову відповідальність посадових осіб податкових органів за протиправні затримки з відшкодуванням ПДВ.
- (5) Державний бюджет України повинен відображати сальдований ПДВ (тобто, різницю між надходженнями від ПДВ і витратами на відшкодування ПДВ). Для цього Бюджетний кодекс України повинен бути відповідно змінено. На наш погляд, даний підхід дозволить подолати традиційну аргументацію податкових органів, що суми ПДВ до відшкодування обмежуються державним бюджетом.
- (6) Доцільно офіційно визнати суми невідшкодованого ПДВ внутрішнім державним боргом та розпочати переговори про його реструктуризацію з платниками податків. Вибір механізмів реструктуризації має бути досить гнучким, щоб дозволити враховувати специфіку конкретного випадку і сфери бізнесу кожного платника податків.

## 4 «СТАН 9»

### СУТЬ ПРОБЛЕМИ

Згідно з Порядком обліку платників податків і зборів<sup>9</sup>, податкові органи уповноважені перевіряти фактичне місцезнаходження платників податків. Відповідно до порядку, вони наділені такими повноваженнями з метою унеможливлення отримання

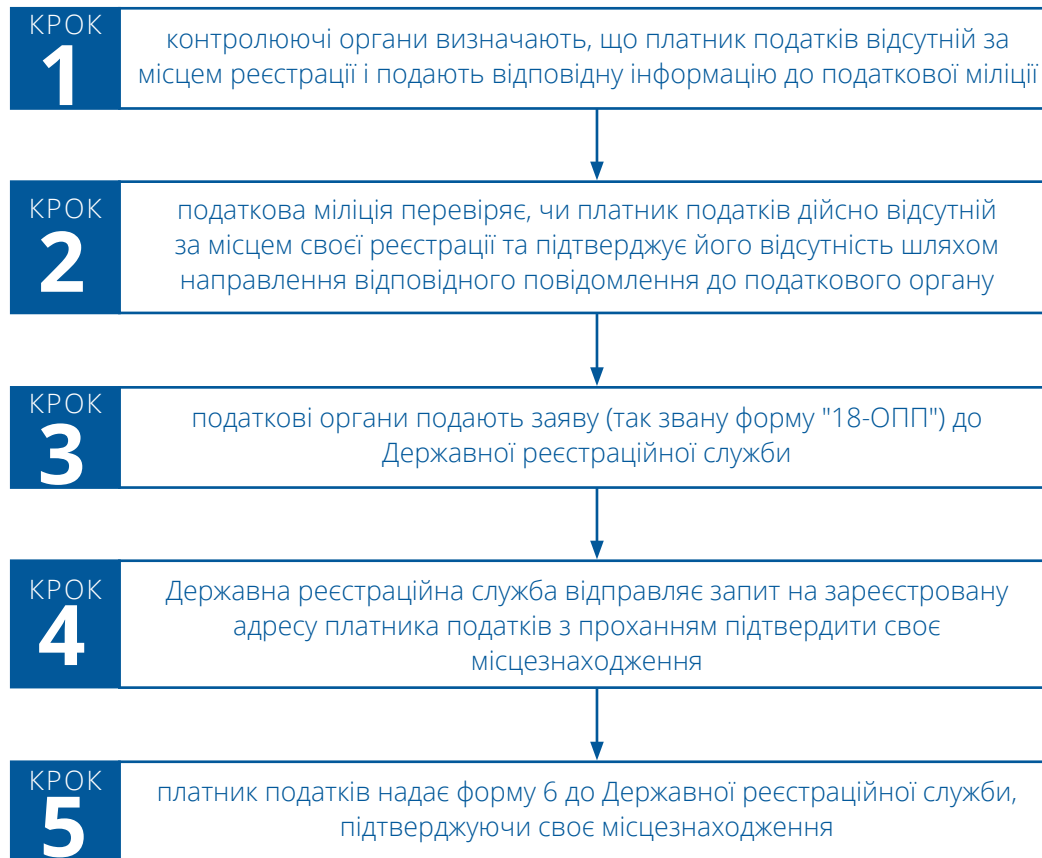
неконтрольованих доходів платниками податків.<sup>10</sup>

Процес перевірки місцезнаходження платника податків може бути проілюстрований наступним чином:

<sup>9</sup> Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 1588 від 9 грудня 2011 року (Наказ № 1588)

<sup>10</sup> Див. статтю 12.1 Порядку.

Процес перевірки місцезнаходження платника податків може бути проілюстрований наступним чином:



## ДЛЯ ДОВІДКИ

Відповідно до статті 12.1 Порядку обліку платників податків і зборів, контролюючі органи мають право перевірити фактичне місцезнаходження платника податків, зокрема, у таких випадках:

- стосовно платників податків, які мають податковий борг;
- стосовно платників податків, якими не подано у встановлені законом терміни податкових декларацій (звітів, розрахунків);
- при призначенні чи проведенні будь-якого виду перевірки платника податків;
- при виконанні інших службових обов'язків працівниками контролюючих органів.

На жаль, норми Порядку наділяють податкові органи значними дискреційними повноваженнями та широким переліком підстав для початку перевірки місцезнаходження платника податків. Дотримуючись логіки Податкового кодексу, який визначає, що податковою адресою є місцезнаходження такої юридичної особи, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України, контролюючі органи теоретично мали

б задовольнятися отриманням підтвердження від державного реєстратора про те, що платник податків належним чином підтвердив своє місцезнаходження. Але оскільки Порядок не встановлює обмежень щодо кількості перевірок місцезнаходження, які можуть здійснюватися податковими органами, вони часто зловживають проведенням цієї процедури багато разів підряд. Судова практика підтверджує, що контролюючі органи часто не вживають жодних реальних заходів, щоб

перевірити відсутність платника податків за місцем його реєстрації відповідно до вимог Порядку.

Для внутрішніх цілей контролюючі органи визначають статус платників податків, які нібито не підтвердили належним чином свого місцезнаходження, як таких, що перебувають у «стані 9». Для платників податків присвоєння цього стану може бути пов'язане із багатьма незручностями. Податкові органи на місцях нерідко застосовують «стан 9» в якості підстави для відмови платнику податку в реєстрації його як платника ПДВ, реєстрації податкових накладних або для скасування реєстрації платника ПДВ і т.д., хоча така

практика суперечить чинному законодавству.

Часто податкові органи намагаються використовувати «стан 9» і в якості підстави для одностороннього розірвання договорів про визнання електронних документів. Хоча всі місцеві податкові органи зобов'язані суворо дотримуватися затвердженого шаблону<sup>11</sup>, іноді вони направляють платників податків на неофіційні сайти з різними «уточненими» версіями відповідного договору. Як показує практика, такі «уточнені» версії часто містять додаткові підстави для одностороннього розірвання договору, зокрема, на підставі присвоєння платнику податків «стану 9».

## ДЛЯ ДОВІДКИ

РБО звернулася до Державної фіскальної служби з офіційним проханням зупинити неправомірні дії податкових органів на місцях стосовно використання неофіційних версій договору про визнання електронних документів. В результаті Державна фіскальна служба провела перевірку, виявила та закрила веб-ресурси, що неофіційно використовувалися місцевими контролюючими органами.

## КЕЙС №1

Скаржник, товариство з обмеженою відповідальністю, яке знаходиться в Дніпропетровську, зазнавало регулярних перевірок податковими органами стосовно свого місцезнаходження. З моменту свого заснування в грудні 2014 року, Скаржник підтвердив своє місцезнаходження контролюючим органам 7 разів. Таким чином, кожен раз, коли контролюючі органи отримували підтвердження від Державної реєстраційної служби, що платник податків підтвердив своє місцезнаходження, вони майже одразу починали нову перевірку місцезнаходження платника податків. Отже, на обліку у податковій Скаржник постійно перебував у «стані 9».

Для Скаржника надавати регулярні підтвердження про своє місцезнаходження до Державної реєстраційної служби було не просто незручно. Контролюючі органи фактично паралізували його щоденну господарську діяльність. По-перше, податкові органи використовували «стан 9» як аргумент для відмови у реєстрації Скаржника платником ПДВ. По-друге, нарешті зареєструвавши Скаржника платником ПДВ, контролюючі органи відмовлялися реєструвати його податкові накладні, посилаючись на «стан 9».

<sup>11</sup> Наказ Державної податкової адміністрації України "Про подання електронної податкової звітності" №233 від 10 квітня 2008 р



## РЕКОМЕНДАЦІЇ РБО

(1) Порядок обліку платників податків і зборів має бути переглянутий з метою значного звуження дискреційних повноважень, якими зараз наділені податкові органи. Зокрема, варто розглянути наступні зміни:

- підстави для проведення перевірки місцезнаходження платників податків податковими органами мають бути обмежені та включати виключну кількість випадків, чітко визначених у законодавстві (наприклад, коли під час податкової перевірки виявлені порушення платником податків своїх зобов'язань);
- якщо в рамках процедури, передбаченої Порядком, інформація про місцезнаходження платника податків була підтверджена державним реєстратором,

це має бути достатнім доказом для контролюючих органів; крім того, в такому випадку вони не повинні вживати кроків по повторному встановленню місцезнаходження платника податків протягом певного розумного строку (наприклад, одного року).

- (2) Державна фіскальна служба України має забезпечити якісний і ефективний контроль за діяльністю податкових органів на місцях, особливо коли їхні дії не відповідають процедурам, передбаченим Порядком обліку платників податків і зборів. Суворе дотримання цих норм повинне забезпечуватися персональною відповідальністю посадових осіб податкових органів за зловживання службовим становищем.

## 5 ПОДАТКОВІ ПЕРЕВІРКИ

### СУТЬ ПРОБЛЕМИ

Історично склалося так, що податкові перевірки традиційно вважалися головним боєм для українських платників податків. Враховуючи складну ситуацію на ринку,

для зменшення тиску на платників податків український парламент ввів тимчасовий мораторій на проведення податкових перевірок, хоча і з деякими винятками.

### ДЛЯ ДОВІДКИ

У 2015 та 2016 роках перевірки підприємств, установ та організацій, фізичних осіб - підприємців з обсягом доходу до 20 мільйонів гривень за попередній календарний рік можуть бути проведені лише в таких випадках:

- з дозволу Кабінету Міністрів України;
- за заявкою платника податків;
- згідно з рішенням суду;
- згідно з вимогами Кримінального процесуального кодексу України.

Однак мораторій не поширюється на перевірки:

- суб'єктів господарювання, що ввозять на митну територію України та/або виробляють та/або реалізують підакцизні товари – на перевірки дотримання норм законодавства з питань наявності ліцензій, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску, відшкодування податку на додану вартість;
- платників єдиного податку другої і третьої (фізичні особи - підприємці) груп, з деякими винятками.

Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року

## Обмежена дія мораторію та його порушення з боку податкових органів

У той час як громадськість очікувала, що мораторій позбавить платників податків адміністративного тягаря податкових перевірок і дасть змогу зосередитися на господарській діяльності, його вплив виявився досить обмеженим через низький поріг та ряд винятків.

Оскільки мораторій поширюється в першу чергу на малий і середній бізнес (чий дохід не перевищує 20 млн грн.), то, порівняно з минулим, великі підприємства піддаються ще більшому тиску податкових органів.

Ми помітили, що в багатьох випадках податкові органи порушують мораторій навіть по відношенню до підприємств, які підпадають під його захист. Як показує

практика, через низку обставин (від елементарного незнання чи бажання проявити лояльність) платники податків, яких захищає мораторій, допускають контролюючі органи до проведення податкової перевірки. Таким чином вони фактично дають згоду на незаконні дії з боку податкових органів і в подальшому виявляються втягнутими в обтяжливі процедури їх оскарження цих незаконних дій (в адміністративному чи судовому порядку). На жаль, оскільки теперішня судова практика як і раніше є дуже обмеженою, залишається незрозумілим, як українські суди оцінюватимуть обставини, за яких платник податків, котрий підпадає під мораторій, фактично допустив податківців до проведення податкової перевірки.

## ДЛЯ ДОВІДКИ

Для уникнення непорозумінь, Державна фіскальна служба пояснила, що мораторій поширюється на будь-які види перевірок, у тому числі камеральні.<sup>12</sup>

## Процесуальні та інші порушення під час призначення та проведення податкових перевірок

Найпоширенішими питаннями, що виникають у зв'язку з податковими перевірками є:

- (1) призначення та проведення податкових перевірок за відсутності достатніх на це підстав

Податковий кодекс містить особливі критерії для призначення планової податкової

перевірки, а також вичерпний перелік підстав для призначення позапланових перевірок. Камеральні податкові перевірки можуть бути проведені за рішенням контролюючого органу в будь-який час (але з урахуванням мораторію). Однак на практиці податкові органи, як правило, інтерпретують деякі підстави для призначення податкової перевірки досить широко та формально.

<sup>12</sup> Лист Державної фіскальної служби України № 16102/7/99-99-15-02-02-17 від 6 травня 2015 року

## ДЛЯ ДОВІДКИ

Податковий кодекс дозволяє податковим органам призначити позапланову документальну виїзну податкову перевірку якщо:

- за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, та
- якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту

### Стаття 78.1.1 Податкового кодексу

На практиці податкові органи часто надсилають платнику податків запит про надання документів та пояснень і, не вдаючись до деталей і суті пояснень платника податків, призначають позапланову виїзну податкову перевірку. Однак відповідна судова практика показує, що податкові органи в першу чергу мають ретельно перевірити пояснення, надані платником податків, і не надавати запит платнику податків виключно з метою дотримання формальностей, передбачених Податковим кодексом. Якщо їхні сумніви не усуваються після пояснень та підтверджуючих документів, наданих платником податків, то тільки тоді податкові органи уповноважені призначати податкову перевірку.<sup>13</sup>

#### (2) процесуальні порушення в ході податкової перевірки

Податковий кодекс суворо регламентує процедури призначення та проведення податкової перевірки. На практиці, податкові органи часто порушують процедури, передбачені Податковим кодексом. Такі порушення можуть бути різними і можуть включати в себе неналежне повідомлення платнику податків про призначення податкової перевірки, неналежне оформлення документів про призначення податкової перевірки (оформлених, зокрема, не наказом, а простим листом) і т.д. З практичної точки зору, для будь-якого

платника податків важливо бути готовим до фільтрування та відхилення будь-яких незаконних вимог податкових органів.

На жаль, нинішня судова практика не є послідовною. У багатьох випадках суд підтримує платників податків і вимагає від податкових органів чітко дотримуватися правил і процедур, встановлених законом<sup>14</sup>. Поряд з цим, принаймні, в одному випадку Вищий адміністративний суд України постановив, що процесуальні порушення податковими органами, допущені під час призначення податкової перевірки, не можуть бути використані в якості аргументу для визнання результатів податкової перевірки недійсними, якщо платник податків дозволив почати податкову перевірку податковим органам.<sup>15</sup>

#### (3) прийняття необґрунтованих рішень в результаті податкової перевірки

Відомо, що податкові органи традиційно займають фіскальну позицію. На практиці це проявляється у доволі формальному підході щодо визначення порушень податкових та інших законів платником податків, не вникаючи в суть та деталі операцій. Дуже часто податкові органи не змінюють свої підходи, навіть якщо на користь платника податків прийнято та набуло чинності судові рішення. На жаль, неправильна кваліфікація операцій платника податків іноді відбувається

<sup>13</sup> Рішення Верховного Суду України від 27 січня 2015 року, справа № 21-425а14

<sup>14</sup> Наприклад, Рішення Верховного Суду України від 27 січня 2015 року, справа № 21-425а14

<sup>15</sup> Рішення Вищого адміністративного суду України від 27 листопада 2013 року, справа № К/800/34216/13

через низьку професійну кваліфікацію посадових осіб податкових органів.

На підставі матеріалів справ, опрацьованих РБО протягом останніх 4 місяців, найбільш поширеними питаннями, які оспорювалися податковими органами, виявились:

- оскарження операцій платника податків (і, як наслідок, донарахування податкових зобов'язань, накладення штрафів, позбавлення платника податків права на відшкодування ПДВ або включення сплаченого ПДВ до складу податкового кредиту) лише на тій підставі, що його договірні партнери (або один з договірних партнерів в ланцюжку постачання) діяв недобросовісно або з порушенням податкового законодавства;
- відмова врахувати надмірно сплачену платником суму податку в рахунок податку, який підлягає сплаті, та, як наслідок, ствердження про несвоєчасну сплату податку платником;
- ствердження про відсутність економічної доцільності в операціях платника податків;
- а також багато інших питань, викликаних формальним підходом, який використовується податковими органами.

На жаль, презумпція правомірності рішень платника податків, передбачений в Податковому кодексі<sup>16</sup>, виходячи з якого можна було б вирішити багато спірних

питань найкращим чином, на практиці не застосовується. Цей принцип, зокрема, передбачає, що в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, 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 податкових органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і податкового органу, то рішення приймається на користь платника податків.

Є випадки, коли податкові органи використовують результати податкових перевірок як підставу для порушення кримінального провадження відносно посадових осіб платника податків (наприклад, за звинуваченнями у службовій недбалості чи підробці документів). Відтак, платники податків стверджують, цілком обґрунтовано, що кримінальне провадження використовується податковими органами для тиску на платника податків та його посадових осіб. Доволі часто податкові органи, зловживаючи повноваженнями, порушують кримінальне провадження «по факту». Це надає їм гнучкість у термінах розслідування та обмеженні процесуального статусу платника податків – не маючи процесуального статусу, платник податків має обмежені процесуальні права (наприклад, не має права ознайомитися з матеріалами справи), але зобов'язаний співпрацювати зі слідством.

## Кейс № 1

У період з січня до червня 2015 року Скаржник, компанія, яка знаходиться в Харківській області, була перевірена контролюючими органами три рази. Дохід Скаржника за 2014 рік не перевищував 20 млн грн. У січні 2015 року, Скаржник дозволив податковим органам провести виїзну документальну перевірку та надав повне сприяння податковим інспекторам, хоча Скаржник не був проінформований про початок перевірки відповідно до вимог закону. Не відчувши опору зі сторони Скаржника під час проведення

податкової перевірки, пізніше того ж року (у квітні і травні) податкові органи провели іще дві камеральні податкові перевірки. За підсумками трьох перевірок Скаржнику були виписані податкові повідомлення-рішення із донарахуванням податкових зобов'язань та нарахуванням штрафів. У результаті Скаржника було втягнуто в процедури адміністративного оскарження результатів трьох перевірок та податкових повідомлень-рішень в ситуації, коли перевірки взагалі не повинні були відбуватися згідно з мораторієм.

<sup>16</sup> Стаття 4.1.4 Податкового кодексу

## Кейс № 2

Податкові органи провели планову виїзну податкову перевірку української дочірньої компанії міжнародного оператора електронної комерції. За наслідками проведеної податкової перевірки, податкові органи заявили про порушення Скаржником податкового законодавства. Серед іншого, податкові органи відмовили Скаржнику у праві включення до складу витрат його витрат на придбання маркетингових та рекламних послуг (в основному оплачувалася реклама на телебаченні та радіо). Скаржник не зміг переконати податківців навіть не зважаючи на судові рішення, прийняті на його користь відносно тих самих видів послуг, які були перевірені в рамках податкових перевірок попередніх податкових періодів. При цьому, бізнес-модель Скаржника, а часто і постачальники маркетингових та рекламних послуг, залишилися незмінними.

Після завершення податкової перевірки, податкові органи надіслали Скаржникові запит про надання фінансової звітності та інших первинних документів, а також пояснень до них, за останні 3 роки. Запити були надані у вигляді листів та стосувалися документів, які уже були перевірені в рамках вищевказаної планової виїзної перевірки. Скаржник відмовився надати документацію в податкові органи, посилаючись на наступне:

- запит податкових органів є безпідставним, оскільки він був наданий не в рамках податкової перевірки;
- всі відповідні документи вже були перевірені податковими органами протягом останньої перевірки, а повторне надання запитуваних документів до податкових органів, зважаючи на їх велику кількість, займе багато часу.

## Кейс № 3

Скаржник, невелика приватна компанія, пройшов перевірку податковими органами. Оскільки Скаржник не погодився з висновками податкових органів, він оскаржив результати податкової перевірки в суді.

Доки податковий спір розглядався судом, податкові органи відкрили кримінальне провадження на основі фактів, зафіксованих в акті податкової перевірки. Оскільки кримінальне провадження було порушено «по факту», Скаржник та його співробітники мали обмежені процесуальні права та навіть не могли ознайомитися із матеріалами

справи. Податкові органи використовували кримінальне провадження в якості інструменту тиску на Скаржника та регулярно викликали його співробітників на допити. У ході розслідування податкові органи також наклали арешт на банківські рахунки та майно Скаржника. Кримінальне провадження не було закрито навіть тоді, коли адміністративний суд вирішив податковий спір на користь Скаржника. Станом на дату цього звіту, досудове кримінальне розслідування триває вже більше 3 років і досі не було ні закрито, ані передано до суду.

## Кейс № 4

Грунтуючись на результатах податкової перевірки, податкові органи донараховали Скаржникові податкові зобов'язання та почали нараховувати пеню. Скаржник оскаржив результати податкової перевірки в суді. На підставі статті 56.18 Податкового кодексу, при зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення податкового органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили.

Таким чином, карта обліку платника податків не відображає оскаржувану суму

як податковий борг Скаржника, однак відображає пеню як заборгованість перед бюджетом. Хоча пеня є похідним від основного зобов'язання інструментом, відповідно вона не може вважатися узгодженим зобов'язанням, якщо основне зобов'язання (тобто донараховане податкове зобов'язання) залишається неузгодженим. Ця інформація доступна для ділових партнерів Скаржника на загальнодоступному веб-сайті Державної фіскальної служби України у розділі «Дізнайся більше про свого бізнес-партнера».

## РЕКОМЕНДАЦІЇ РБО

- (1) Податкові органи мають здійснювати процедури податкової перевірки в чіткій відповідності до затверджених «дорожніх карт» (тобто, чітких вказівок на «що і як» повинно бути перевірено). Очікується, що такі дорожні карти будуть розроблені в рамках дерегуляційних ініціатив, які зараз реалізуються Міністерством економічного розвитку і торгівлі України. Практика керування за допомогою внутрішніх відомчих інструкцій, не доступних громадськості, має бути припинена.
- (2) Зобов'язання податкових органів застосовувати і тлумачити податкове законодавство із урахуванням усталеної судової практики має бути доведено Державною фіскальною службою України податковим органам усіх рівнів. Практика, коли, незважаючи на існування прецедентів (або рішень судів відносно одного й того ж платника податків), податкові органи продовжують користуватися сумнівними аргументами, які зазвичай переглядаються судами на користь платника податків, має бути усунена.
- (3) Процедури адміністративного оскарження, доступні для платників податків, які бажають оскаржити результати

податкових перевірок, мають бути ефективними та займати небагато часу, а не формальними, як це часто буває (див розділ «Адміністративне оскарження» детальніше). При призначенні та проведенні податкової перевірки податкові органи мають чітко дотримуватися процедур, передбачених законом, а органи вищого рівня повинні забезпечити належний нагляд за їх дотриманням. Податковий кодекс має бути доповнений положеннями, які б передбачали можливість притягнення до відповідальності посадових осіб податкових органів при допущенні процедурних та інших порушень під час призначення і проведення податкових перевірок. Такі санкції мають застосовуватися персоналізовано та варіативно (від догани до звільнення та штрафу) залежно від ступеня порушення конкретної посадової особи.

- (4) Випадки зловживання службовим становищем з боку податкових органів при порушенні кримінальної справи за результатами податкової перевірки стосовно посадових осіб платника податків мають бути припинені. Запобігання зловживанню службовим становищем у ході порушення кримінальних справ та

- ведення досудового слідства, може бути гарантоване системою «стримування і противаг» та персональною відповідальністю посадових осіб податкових органів. РБО в своєму звіті за четвертий квартал 2015 року вивчить практику в діяльності правоохоронних органів, які використовують механізм кримінального переслідування для створення тиску на бізнес.
- (5) Поки відповідне податкове зобов'язання платника податків належним чином не буде вважатися узгодженим (тобто, до закінчення адміністративного оскарження та/або закінчення оскарження в суді), податковим органам має бути заборонено порушувати кримінальні провадження відносно посадових осіб платника податків за результатами податкової перевірки. Якщо результати податкової перевірки будуть успішно оскаржені платником податків у суді, порушене кримінальне провадження необхідно негайно закрити.
- (6) Підхід, який вкорінився в усталену судову практику і згідно з яким незначні помилки в первинних документах не можуть бути використані в якості підстави для донарахування податкових зобов'язань, накладення на платника податків штрафів та пені, має бути відображений в Податковому кодексі і застосовуватись на практиці.
- (7) Проведення позапланових податкових перевірок повинно ґрунтуватися на системному підході, в основу якого необхідно закласти комплексну оцінку ризиків. Такий підхід повинен забезпечити всебічну оцінку конкретного платника податків і визначення необхідності здійснення позапланової податкової перевірки його діяльності, всупроти поточного підходу, при якому податкові органи мають право почати позапланову податкову перевірку, навіть якщо платник податків відповідає певному одному (і часто випадковому) критерію.

## 6 АДМІНІСТРАТИВНЕ ОСКАРЖЕННЯ

### СУТЬ ПРОБЛЕМИ

Відповідно до Податкового кодексу, платники податків мають право оскаржувати рішення, прийняті контролюючим органом, в адміністративному або судовому порядку. Маючи право на судові оскарження навіть у випадку негативного результату адміністративного оскарження, більшість платників податків починають із оскарження в адміністративному порядку.

З метою забезпечення незалежності та об'єктивності, адміністративне оскарження складається з двох рівнів: контролюючі органи в областях та у місті Києві на першому рівні та Державна фіскальна служба – на другому. Однак традиційно використовуваний фіскальний підхід податкових органів України не дозволяє зазначеній системі стати ефективним інструментом оскарження. Платники податків стверджують, що в

адміністративному порядку складно довести необґрунтованість рішення податкового органу, навіть якщо воно носить явно незаконний характер (та навіть коли є усталена судова практика і офіційні роз'яснення Державної фіскальної служби, які свідчать на користь платника податків).

Податковий кодекс передбачає, що під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене податковим органом або будь-яке інше рішення податкового органу є правомірним, покладається на податковий орган<sup>17</sup>. Однак на практиці податкові органи обмежуються лише обґрунтуванням своєї позиції, не намагаючись спростувати аргументи платника податків.

### Обмежений строк оскарження для платника податків

Платник податків має тільки 10 календарних днів, що настають за днем отримання рішення податкового органу<sup>18</sup>, для подачі своєї скарги. Цього часу об'єктивно недостатньо, щоб підготувати обґрунтовану скаргу, особливо, якщо оспорювані питання є складними та численними. У той час як середні і великі компанії переважно мають відповідних спеціалістів у штаті, які могли б оперативно підготувати скаргу належної якості, для невеликих компаній підготовка

скарги протягом такого короткого часу може видатись складним завданням.

Для порівняння, податковий орган має 20 календарних днів для офіційної відповіді на скаргу платника податків<sup>19</sup>. Крім того, керівник відповідного податкового органу може прийняти (і зазвичай приймає) рішення про продовження строку до 60 календарних днів.<sup>20</sup>

<sup>17</sup> Стаття 56.4 Податкового кодексу.

<sup>18</sup> Стаття 56.3 Податкового кодексу.

<sup>19</sup> Стаття 56.8 Податкового кодексу.

<sup>20</sup> Стаття 56.9 Податкового кодексу.



## Формальні підходи податкових органів

Податковий кодекс зобов'язує податкові органи обґрунтовувати свої рішення. Однак на практиці податкові органи надають докази для обґрунтування своєї позиції, та, як правило, не беруть до уваги і/або не приймають докази, надані платниками податків. Такий підхід є характерним для «фіскального підходу», який зазвичай використовують податкові органи.

Податковий кодекс також передбачає, що у разі, якщо норми суперечать між собою або припускають неоднозначне (множинне) трактування, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника

податків, так і податкового органу, рішення приймається на користь платника податків. Однак податкові органи не дотримуються цього принципу на всіх рівнях, і він на практиці замінюється формальним підходом. Такий стан речей стає можливим через відсутність персональної відповідальності посадових осіб податкових органів, обмежене залучення громадськості до контролю за діяльністю податкових органів, а також монополізацію процедури оскарження податковими органами, що не дозволяє на сьогодні забезпечити участь незалежних спостерігачів / експертів.

## Обмежена відповідальність посадових осіб податкових органів

Особиста відповідальність посадових осіб податкових органів за незаконні дії досить обмежена. Засоби, доступні для платника податків, як правило, обмежуються скаргами на дії (бездіяльність) відповідних посадових осіб до відповідних податкових та правоохоронних органів (прокуратура та/або Міністерство внутрішніх справ). За відсутності конкретних санкцій, визначених Податковим кодексом, платник податків може розраховувати на внутрішнє

розслідування, маючи невелику надію на притягнення недобросовісних посадових осіб до відповідальності. Крім того, з огляду на сформовану культуру кругової поруки, коли органи на вищому рівні надають неофіційну підтримку податковим органам на нижчих рівнях, враховуючи відсутність персональної відповідальності, останні не почуваються зобов'язаними строго дотримуватися закону.

## РЕКОМЕНДАЦІЇ РБО

- (1) Державна фіскальна служба повинна на регулярній основі (наприклад, щоквартально) оприлюднювати статистику з питань адміністративного оскарження. Така інформація повинна включати в себе, зокрема, інформацію про загальну кількість скарг, результати (позитивні і негативні) адміністративного розгляду скарг на кожному рівні оскарження тощо.
- (2) Прозорість і об'єктивність процедури адміністративного оскарження має бути забезпечена обов'язковим залученням незалежних фахівців, які будуть брати участь у розгляді скарг платників податків. Такі фахівці повинні бути незалежні від Державної фіскальної служби та Міністерства фінансів. Залучення експертів повинно бути обов'язковим, незалежно від розміру неузгодженого податкового зобов'язання.
- (3) Строк адміністративного оскарження, доступний платнику податків повинен бути збільшений, у той час як строк для відповіді податкового органу має бути зменшений. Цей строк може становити 30 календарних днів для обох сторін.
- (4) Податковий кодекс має бути доповнений заходами адміністративної та фінансової відповідальності посадових осіб податкових органів за неправомірні дії і непрофесійну поведінку.
- (5) Державна фіскальна служба повинна на всіх рівнях забезпечити послідовне дотримання податковими органами принципу тлумачення неоднозначних положень податкового законодавства на користь платника податків. Ефективна система «стримувань і противаг» та впровадження персональної відповідальності за неправомірні дії та рішення податкових органів повинні бути використані як засоби для досягнення цієї мети.
- (6) Податковим органам має бути заборонено приймати рішення (які часто формалізуються в акті податкової перевірки) на основі внутрішніх відомостей, які недоступні для платника податків та громадськості. Крім того, податкові органи не можуть керуватися неофіційними внутрішніми відомчими інструкціями.
- (7) Рішення податкових органів щодо судового оскарження повинно бути погоджене із органом вищого рівня (так зване «second-eye review») на предмет доцільності та законності. Такий підхід видається своєчасним, позаяк нещодавно було внесено зміни в процесуальне законодавство, відповідно до яких були скасовані пільги зі сплати судового збору для податкових органів.





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)

