



Рада бізнес-
ОМБУДСМЕНА

СМКОР як інструмент адміністрування ПДВ:

звіт за результатами розслідування
за власною ініціативою



Зміст

Інформація щодо причин ініціювання розслідування 3

Бачення СМКОР з боку держави і бізнесу 4

Історія розвитку СМКОР 5

Головні проблеми і виклики СМКОР 7

Рекомендації за результатами розслідування СМКОР 12



Інформація щодо причин ініціювання розслідування

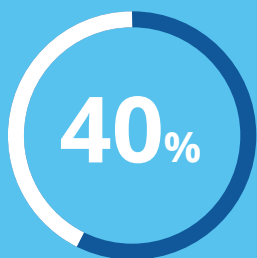
Питання блокування податкових накладних та відповідної системи моніторингу оцінки ризиків (СМКОР) перебували під пильною увагою Ради бізнес-омбудсмена (РБО) ще з моменту, коли лише велися дискусії щодо доцільності їх запровадження. Адже це передбачало суттєву зміну процесу адміністрування ПДВ для бізнесу, а тому зустрічало спротив з боку бізнес-спільноти через небезпідставні перестороги.

З 2017 по 2022 роки РБО розглянула майже

4000

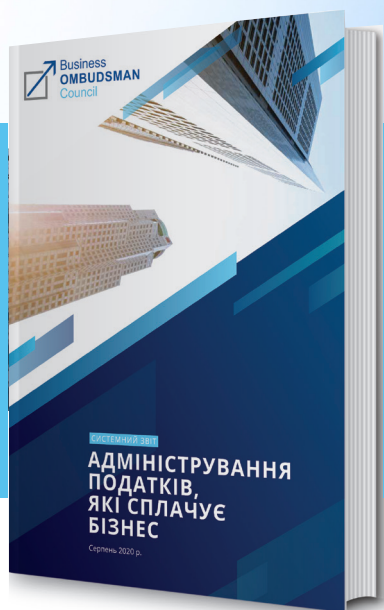
скарг бізнесу з питань СМКОР

- блокування конкретних податкових накладних/розрахунків коригування (ПН/РК)
- включення підприємств до переліків ризикових платників
- неврахування таблиць даних
- nereєстрації ПН/РК на виконання рішень суду



скарг до РБО за останні 2 роки, пов'язаних з СМКОР

Це свідчить про їх критичне значення для бізнес-спільноти.



У 2019 році РБО було надано перші системні рекомендації з відповідних питань, а в 2020 році проблематику СМКОР було детально висвітлено в спеціалізованому **системному звіті «Адміністрування податків, які сплачує бізнес»**.

Незадовільне виконання наданих РБО рекомендацій та постійне збільшення кількості підприємств, що мають негативні наслідки роботи з СМКОР, влітку 2022 року наштовхнуло РБО на ідею проведення розслідування за власною ініціативою. А після жовтневих змін 2022 року вже стало очевидно, що надати своє розуміння поточній ситуації суто в рамках моніторингу рекомендацій буде неможливо.

В межах розслідування РБО провела роботу зі збору статистичної інформації від різних органів влади, провела опитування бізнесу¹,

проаналізувала тисячі власних проваджень, дослідила практику іноземних держав. Це дозволило побачити проблематику з різних сторін та сформулювати принципи, на яких має базуватися виправлення поточної ситуації.

Одразу слід відмітити, що оскільки діяльність бізнесу та її регулювання не є статичним явищем і робота СМКОР буде продовжуватися, висновки РБО за цим розслідуванням не будуть і не можуть фіналізувати її увагу до відповідної проблематики. Очевидно, що РБО буде продовжувати тримати руку на пульсі СМКОР.

¹ РБО в межах опитування поставила 58 таргетованих питань бізнесу, який погодився себе ідентифікувати на умовах конфіденційності. [Форма опитування](#)

Бачення СМКОР з боку держави і бізнесу

В системному звіті 2020 року РБО докладно пояснювала механізм роботи СМКОР, джерела прискіпливості податкової та причини роздратування бізнесу. Водночас, лавиноподібне зупинення ПН/РК, що мало місце з воєнним етапом відновлення роботи системи в 2022 році та після подальших жовтневих змін, суттєво поляризувало сторони конфлікту.

Держава, традиційно, не вбачає великих проблем в зупинці окремих ПН/РК, очевидно, дивлячись на проблему узагальнено як на приблизно +/-1% зупинення від усіх поданих на реєстрацію, особливо роблячи акцент на автоматизованості блокувань. Час на підготовку пояснень і пакета документів по одній зупиненій ПН/РК оцінюється державою як 1 година, а витрати бізнесу для такої підготовки, з точки зору держави, складають лише 39,26 грн.²

Віднесення платників до переліку ризикових, на думку податкової, також не становить критичної проблеми, а лише вимагає проходити перевірку по кожній операції. В будь-якому випадку такі наслідки, на думку податкової, виправдані метою боротьби з ухиленнями від сплати ПДВ та наповнення бюджету.

Власне майже одразу СМКОР застосовувалася виходячи із критеріїв, прямо в законодавстві не передбачених, для адресування сумнівів до діяльності платника в цілому і які не обов'язково пов'язані із ПДВ безпосередньо (загальне податкове навантаження, трудові ресурси, розмір заробітної плати тощо).

Очевидно, що держава може бачити «вигоду» від кожного блокування (оскільки воно, принаймні тимчасово, – до позитивних для платника адміністративних чи судових процедур – штучно збільшує надходження до бюджету). А ті ПН/РК, що так і залишалися зупиненими, податкова вважає найкращим прикладом точності алгоритмів та роботи СМКОР.

Бізнес, зі свого боку, спостерігав, що прискіпливість податкової постійно зростає та охоплює негативними наслідками все більше підприємств, досягнувши у 4 квартали

2022 року аномальних значень³. Все більше бізнес вбачав в роботі СМКОР людський вплив (як щодо виникнення проблеми, так і у спробах її подолання в рамках відповідних процедур). Показово, більше половини респондентів повідомили РБО, що процедура підготовки документів для розблокування однієї ПН/РК займає більше 12 годин.

Ризиковість платника, на думку бізнесу, прирівнюється до фактично повного блокування діяльності (статистично менше 10% платників продовжують подавати ПН/РК на реєстрацію, перебуваючи у статусі ризикового).

Вихід з боку податкової за межі вимог до адміністрування ПДВ викликав несприйняття бізнесом, оскільки різні регіональні податкові застосовували різні підходи (які прямо не передбачені законодавством та не відомі бізнесу) та, в разі незгоди, можливості їх ефективно оскаржити не було.

Бізнес категорично не погоджується із виправданням засобів СМКОР благою метою, вбачаючи перевиконання планів бюджету не через боротьбу з ПДВ-схемами, а через «заморожування» податкового кредиту добросовісних покупців, які з часом його все-таки отримують назад.

З роками функціонування СМКОР у бізнесу так і не з'явилося впевненості, що зупиняються саме фіктивні операції⁴, а багато зупинених ПН/РК не оскаржуються просто тому, що в цьому немає економічного сенсу (витрата коштів на правову допомогу, збільшення роботи бухгалтерів, складність виконання судових рішень, інфляційні процеси).

² 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 року, розміщений на сайті Міністерства фінансів України

³ Див. розділ Головні проблеми і виклики СМКОР.

⁴ І в рамках адміністративних процедур (якщо рахувати реєстрації і з боку комісії регіонального рівня, і центрального серед тих випадків, де бізнес намагається довести свою правоту), і в рамках процедур судових платники отримують позитивне рішення в більш ніж 90% випадків (що очевидно вказує на неточність автоматичного зупинення).

Історія розвитку СМКОР

Працюючи з 2015 року та постійно маючи на столі левову частку податкових питань (з року в рік наша частка скарг на податкову тематику орієнтовно сягає 60-70%), РБО яскраво помічає зміну фокусу держави із етапу пост-аудиту (тобто проведення традиційних податкових перевірок) на етап здійснення окремої господарської операції. Так, поступово і навіть майже непомітно кожна господарська операція компанії потенційно починала підпадати під міні-податкову перевірку, з підготовкою пояснень, документів, скарг і знову документів, але без зустрічей віч-на-віч з податківцями, втіливши у собі концентрацію як досягнень, так і недоліків того, що називається діджиталізацією відносин бізнесу і держави.

2017 рік

СМКОР значною мірою переніс доказування на постачальника

2019 рік

Уряд зменшив фіксований коефіцієнт допустимого залишку ризикових груп товарів до рівня 50%

2022 рік

Уряд прибрав з КРО1 другу обов'язкову умову – залишок ризикових груп товарів на умовному складі

2017 рік

Так, наприклад, якщо раніше «крайнім» себе традиційно почував покупець (якому під час перевірки доводилось завзято битися за своє право на податковий кредит), то СМКОР значною мірою переніс тягар доказування на постачальника (який, у більшості випадків, аби отримати повну оплату за поставлений товар, має здоровий бізнес-інтерес у реєстрації своєї ПН/РК). І все було б нічого, проте правило, яке говорить про безспірність податкового кредиту⁵, сформованого на підставі зареєстрованої податкової накладної і на основі якого держава переконала бізнес прийняти саму ідею СМКОР у 2017 році, як показав час, на практиці виявилось лише декларацією. Іншими словами, волею-неволею система була спроектована таким чином, що платників податківці спочатку контролюють на етапі вчинення господарської операції, а потім – ще раз в межах податкових перевірок.

Для того, щоб зрозуміти причини постійного збільшення кількості платників чи ПН/РК, що зупиняються в СМКОР, важливим є розуміння тенденцій розвитку алгоритмів системи.

Так, ще у 2017 році Мінфіном було закладено основний критерій ризиковості операції (КРО1), який мав прив'язку до обрахунку умовного (віртуального) складу, частки (залишку) ризикових груп товарів на такому складі та націнки. Простими словами, податкова накладна зупинялася СМКОР, якщо система встановлювала, що:

- (1) обсяг постачання за такою накладною перевищував залишок такого товару на умовному складі з урахуванням 50% націнки (коефіцієнт 1,5) та
- (2) при цьому на складі обліковується більше 75% товарів, які визначалися податковим органом як ризикові.

⁵ Йдеться про абзац третій пункту 201.10 статті 201 Податкового кодексу України, відповідно до якого податкова накладна та/або розрахунок коригування до неї, складені та зареєстровані після 1 липня 2017 року в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг достатньою підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту, та не потребує будь-якого іншого додаткового підтвердження.

⁶ Запровадження зазначених змін зумовлено прийняттям Кабінетом Міністрів України постанови [«Про затвердження порядку з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних»](#) від 11 грудня 2019 року № 1165

2019 рік

З кінця ж 2019 року Уряд зменшив фіксований коефіцієнт допустимого залишку ризикових груп товарів до рівня 50%⁶. Паралельно мала місце динаміка збільшення кількості кодів, які визначалися податковою як ризикові (з 64-ох 4-значних кодів УКТЗЕД у березні 2018 року, вже у серпні 2019 року їх стало 106, з лютого 2020 року – 116, з вересня 2020 року – 149, а з березня до жовтня 2021 року їх було 173).

Сплески у кількості зупинених ПН/РК та платників, які з цим стикнулися, чітко

простежуються в міру розширення переліку ризикових груп товарів і зменшення допустимого відсотку залишків таких товарів на умовному складі.

Так, при зменшенні умови у грудні 2019 року з 75% до 50% допустимих ризикових залишків, порівнюючи відповідно 4 квартал 2019 року та 1 квартал 2020 року, видно, що кількість платників, які з цим стикнулися, зросла вдвічі (3,3% платників та 6,3% платників відповідно).

2022 рік

Поступово КРО1 починав охоплювати все більшу частину економіки України. Втім переломний момент відбувся у жовтні 2022 року, коли Уряд вирішив взагалі прибрати з КРО1 другу обов'язкову умову – залишок ризикових груп товарів на умовному складі. Такі зміни стали найбільшим розширенням спектру дії КРО1 в історії СМКОР: єдина умова для спрацювання ризику – досягнення рівня постачання

більшого за придбання у 1,5 рази. РБО не вдалося знайти економічного обґрунтування та таргетованості такого підходу на можливих порушників. Навпаки, в умовах девальвації національної валюти та інфляційних процесів на фоні повномасштабної військової агресії у 2022 році фіксований коефіцієнт 1.5, на думку РБО, не може вважатися розумним визначенням ризику.

Чи можна вважати ризикоорієнтованим підхід, за яким під ризику підпадає майже все? – Питання риторичне.

Враховуючи це, чи можна звинувачувати бізнес, який в останніх 6 роках роботи СМКОР бачить тенденцію руху від автоматичного до ручного контролю, з кульмінацією в жовтні 2022 року? – На нашу думку, ні.

Головні проблеми і виклики СМКОР

Досить швидко стало зрозуміло, що дійсність суттєво розійшлася з очікуваннями: зареєстрована накладна нічого не гарантує; проблема з ухиленням від сплати ПДВ щороку спливає у публічний простір з новою силою; вбачається стійка тенденція до пропуску все більшої кількості бізнесу через вольові рішення комісій замість автоматизованих алгоритмів.

Відповідні розбіжності у поглядах бізнесу та держави на одні питання не вирішувалися роками, і системна несправедливість (щодо очікувань, наслідків та незадовільного сталого напрямку руху) не могла залишатися непохитною тривалий час.

РБО бачила, що на функціонування СМКОР мали вплив традиційні недоліки неякісного непрогнозованого регулювання та правозастосування, що потягли за собою невизначеність критеріїв прийняття та неналежне мотивування негативних рішень (як щодо реєстрації конкретних ПН/РК, так і таблиць даних та ризиковості платників).

На прикладі індивідуальних скарг, які розглядала РБО протягом 2022 року, можна констатувати, що **у 75% випадків реальні причини прийняття рішень про відповідність критеріям ризиковості та рішень про неврахування таблиць даних не зазначалися.** Вказані причини з'ясовувалися лише за результатами розслідування РБО або за результатами звернення на «гарячі лінії» податківців.

Дуже часто РБО фіксувала непропорційність негативних наслідків для бізнесу тим сумнівам, які стали причиною прийняття негативних рішень. Більше половини опитаних РБО бізнесів, які є ризиковими платниками ПДВ, повідомили, що у них відсоток ризикового податкового кредиту в сукупному річному показнику становив менше 10%. При цьому, в переважній більшості випадків, бізнес

повідомляв про невідповідність контрагента критеріям ризиковості на момент співпраці з ним, а ПН/РК по відповідних господарських операціях були зареєстровані. Тому третина опитаних висловились за встановлення допустимих меж сумнівного податкового кредиту в розмірі до 10% вхідного ПДВ за певний проміжок роботи платника, що дозволить не зупиняти повністю господарську діяльність, якщо показники вхідного податкового кредиту є незначними.

Водночас ефективних (з точки зору економічної доцільності та швидкості процедур) засобів правового захисту у бізнесу фактично немає. Окремо слід звернути увагу на те, що судова практика хоча і демонструвала колосальну перевагу на боці платників, але скористатися цим могли не всі суб'єкти господарювання через відсутність судових витрати та часові рамки отримання сатисфакції.

Виходячи з офіційної судової статистики, у 2022 році платники податків виграли 94,4%⁷ справ за категорією «зупинення реєстрації податкових накладних» (у 2021 – 93,5%).

Частка судових рішень, скасованих за результатами апеляційного розгляду, в 2022 році становила 9,5%, а в 2021 році – 9,3%. За результатами касаційного оскарження у 2022 році скасовано лише 1% судових рішень, у 2021 році – 1,2%. Такі яскраві статистичні дані – лакмусовий папірець (не)законності дій державних органів та (не)обґрунтованості їх рішень.

⁷ В 2022 р. з 3607 справ цієї категорії, які суди першої інстанції розглянули із прийняттям рішення, у 3406 справах позовні заяви були задоволені. У 2021 році платники виграли 3905 справ із 4176. У судах апеляційної інстанції в 2022 році з 1754 переглянутих рішень скасовано 166, а в 2021 р. з 1960 переглянутих рішень скасовано 184. Касаційна інстанція не принесла несподіванок: в 2022 році з 3219 розглянутих касаційних скарг судові рішення скасовано у 35 справах, у 2021 році з 3543 розглянутих скарг скасовано 45 рішень.



Не дивно, що державу такий формат цілком влаштовує, адже дозволяє втримати гроші у бюджеті (тимчасово або постійно). Коригувати ж свою правозастосовчу практику з урахуванням позицій судів ця «мотивація» не дозволяє, хоча ще в лютому 2021 року відповідні рекомендації були надані РБО в **системному звіті «Як бізнесу домогтися виконання судового рішення в Україні»**.

Цікаво, що з прийняттям Порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН, затвердженого постановою КМУ від 11 грудня 2019 року № 1165 (Порядок №1165) і впродовж наступних років спостерігається чітка тенденція щодо того, що СМКОР набирає обертів і стосується все більшої кількості ПН/РК, все більшої їх суми та, відповідно, все більшої кількості платників.

Рік	Середня к-сть зупинених ПН/РК (за квартал) (шт.) гр. 10 Таблиці	Середня сума ПДВ за зупиненими ПН/РК (за квартал) (тис. грн) гр. 11 Таблиці	Середнє значення к-сті платників, які стикнулись із зупиненням ПН/РК (у кварталі) (шт.) гр. 12 Таблиці
2019	105 132	105 132	7 824
2020	304 972 (+190,1%)	304 972 (+190,1%)	25 443 (+225,2%)
2021	422 316 (+38,5%)	422 316 (+38,5%)	31 701 (+24,6%)
2022	562 416 (+33,2%)	562 416 (+33,2%)	38 212 (+20,5%)

Апогеєм став кінець 2022 року, де протягом одного лише 4 кварталу з блокуваннями стикнулися 65 188 постачальників (і це при тому, що у цьому періоді всього працювало (подавало ПН/РК на реєстрацію) лише 161 550 платників, тобто зупинення були у понад 40% активних платників ПДВ).

Аналогічна тенденція простежується в питаннях включення платників в переліки ризикових: починаючи з 1 кварталу 2021 року відсоток ризикових платників непохитно зростає, досягнувши у 4 кварталі 2022 року показника 17.3% з-поміж усіх платників ПДВ (45 214 платників мали статус ризикових).

І це при тому, що відповідне включення до переліку ризикових не може бути оскаржене

до центрального рівня ДПС, ефективність судового оскарження є примарною (діалог РБО з бізнесом показав, що більша половина респондентів повідомили, що судовий процес у їхній справі тривав понад 1 рік, також непоодинокими є випадки повторного присвоєння платникам статусу ризикових після формального виконання судового рішення), підстави включення та виключення з переліку нечіткі, а практика різних регіональних комісій суттєво різниться.

У 2022 році найбільш очевидно проявилися проблеми з неналежним та непрогнозованим регулюванням та продовженням руху в бік людського фактору.

Спочатку це виявилось під час запуску роботи СЕА ПДВ (коли держава не врахувала, що показники позитивної податкової історії через декілька місяців простою суттєво змінилися⁸). А вже після жовтневих перепетій проблема набула аномальних рівнів, хоча на думку Міністерства фінансів України відповідні зміни були покликані «ліквідувати непорозуміння між платниками та контролюючими органами»⁹.

Після цього, очевидно розуміючи помилки, держава активізувала рух у правильному напрямку, запроваджуючи цілий ряд позитивних змін (як в грудні 2022 року так і вже в 2023 році). Також варто відмітити публічну готовність державних органів і до наступних кроків, багато з яких повністю співпадають з баченням РБО.

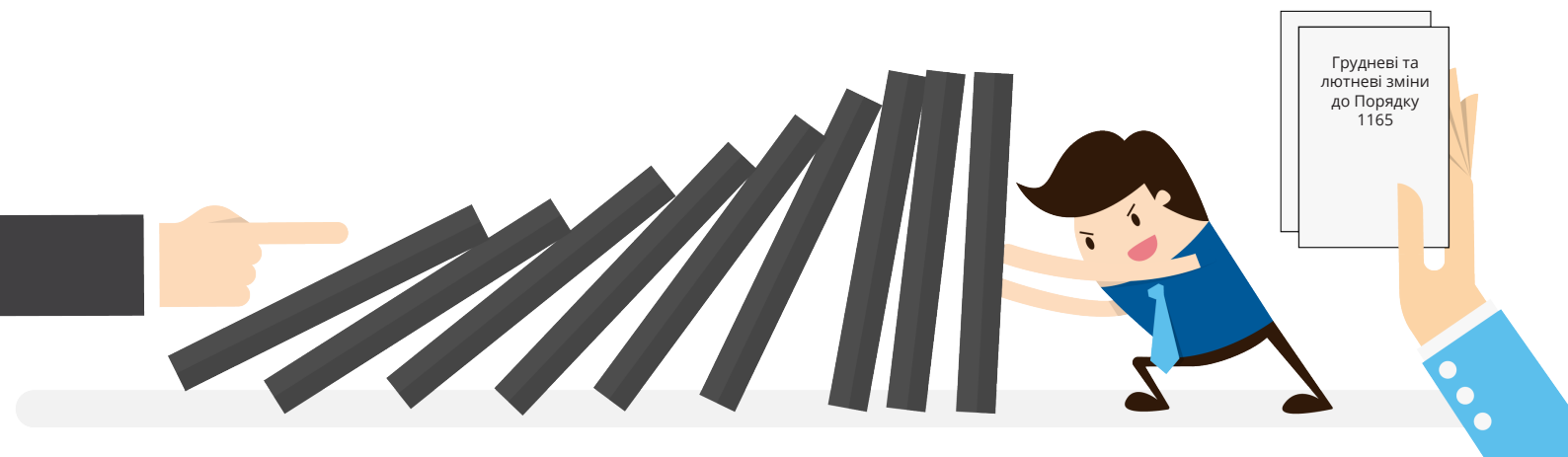
Водночас, в ситуації з грудневими змінами до Порядку № 1165, можна було побачити досить обмежений їх ефект, через те саме небажання держави довіритися автоматичним алгоритмам¹⁰.

За таких умов, обурення бізнесу вже може і не виглядати надмірним. Безвідносно до переліку «ризикових» товарів, хочеш працювати без зупинення накладних – подавай таблицю на врахування (тобто прохось відбір часом автоматичний, а радше – комісію). А далі, бажано свою діяльність вести так, щоб комісія твою таблицю не скасувала.

І тут маємо найбільш суттєву різницю: раніше більшою мірою бізнес залежав від потрапляння на автоматичний КРО1 (затверджений на рівні КМУ в нормативному акті) у разі закупівлі значної частки «ризикових» товарів, а тепер – від таблиці та можливості її скасування на рівні регіональної чи центральної комісії, без права адміністративного оскарження (після чого ПН/РК будуть автоматизовано зупинятися).

Тепер відсутність таблиці стає чимось схожим зі статусом ризикового підприємства (який також може бути отриманий за колегіальним рішенням податкової та також не оскаржується до вищестоящего органу). Таким чином, аргументи держави про автоматизацію процесів остаточно втратили свій сенс. Питання лише в тому, це було зроблено навмисно або випадково.

Мабуть, було б важко започаткувати роботу СМКОР, одразу повідомивши бізнес, що поповнення лімітів, додаткові витрати часу на реєстрацію ПН/РК, фактичне перенесення контролю з податкових перевірок на етап здійснення господарських операцій не буде мати наслідком гарантування кредиту по зареєстрованій накладній; відповідний контроль не буде автоматизованим; робота підприємства буде залежати від його сприйняття регіональною податковою, рішення якої навіть не можна буде оскаржити.



⁸ Це пов'язано з тим, що значна кількість платників в силу незалежних від них обставин перестала відповідати динамічним показникам позитивної податкової історії, таким як регулярність реєстрації ПН з однаковим кодом УКТ ЗЕД впродовж 4 з останніх 6 місяців, послідовність сплати ЄСВ на певному рівні протягом останніх 12 місяців із наявністю не менше п'яти працівників тощо.

⁹ В Аналізі регуляторного впливу Мінфін передбачав економію 67% витрат на рік від запровадження цих змін та те, що вони можуть торкнутися лише 11 215 платників протягом року. Однак лише в 4 кварталі 2022 кількість підприємств, що стикнулись із зупиненням ПН/РК, склала 65 188.

¹⁰ Постановою Кабміну від 23 грудня 2022 року № 1428 було внесено зміни до Порядку 1165 та, серед іншого, передбачено можливість разової автоматичної реєстрації ПН/РК, зупинених в період з 14.10.2022 до 11.01.2023. Але зміни не мали ефекту, на який очікував бізнес, зокрема через те, що для відповідної процедури необхідною була саме таблиця, врахована комісією податкового органа, а не врахована автоматично.

Загальне розуміння відповідних недоліків СМКОР, усвідомлення цілей бізнесу та держави дають можливість сформулювати наступні принципи, навколо яких має відбуватися «робота над помилками» та подальше функціонування системи:



1. Ризикоорієнтованість.

Незважаючи на те, що Порядок №1165 значною мірою написаний «технічною» мовою, жовтневі зміни дали підстави стверджувати, що для багатьох бізнесів щасливим квитком для безперешкодної реєстрації ПН/РК є таблиця даних, яка приймається людьми – комісіями, створеними при податкових органах. Також лише прийняті комісіями таблиці стали запорукою автоматичної реєстрації ПН/РК на підставі грудневих змін до Порядку №1165. Проте, на переконання РБО, саме автоматизованість перевірок, які лежать в основі СМКОР, є запорукою не лише мінімізації корупційної складової, але й прогнозованості поведінки держави в очах бізнесу та можливості держави коригувати свої фільтри в залежності від поведінки ринку і платників на ньому.



2. Передбачуваність.

РБО стикнулася з тотальним нерозумінням бізнесу щодо того, якою узагалі є державна політика у сфері СМКОР: чому змінюються практики податківців без змін в законодавство; чому в правилах написано одне, а на ділі – інше, та ще й регіон від регіону відрізняється; якщо так різко гірше стало у жовтні 2022 року, то як підготуватися до наступного такого «жовтня» і коли на нього чекати, тощо. Такі настрої підривають фундамент – довіру бізнесу (і громадськості) до держави, поглиблюють прірву і множать наративи на зразок «вони нас – простих людей – не розуміють», що особливо шкідливо у воєнний час.



3. Пропорційність.

На жаль, концепція пропорційності слабо розвинена в адміністративній практиці України, у тому числі у сфері податків. Так, наприклад, РБО неодноразово спостерігала випадки включення компаній у переліки ризикових чи неврахування таблиць даних через те, що десь у числі покупців чи продавців попалися, як виявилось пост-фактум, недобросовісні контрагенти. Останні можуть скласти до 1%, 5% чи 10% у складі всього «вхідного» чи «вихідного» ПДВ платника, негативно впливаючи, однак, на 100% наступних операцій цього підприємства. Також випадки, коли компанія через кільканадцять місяців виграла суд, але після формального виконання такого судового рішення отримала повторне (і по суті з таким же обґрунтуванням) рішення того ж податкового органу, мало вписуються у парадигму правової держави. РБО переконана, що ситуація, за якої компанія вимушена реєструвати нову юридичну особу тільки через те, що сумніви податкової (великі чи малі) де-факто заблокували її діяльність, негативно впливає на обидві сторони, а тому напрямок пропорційності слід розвивати.



4. Комунікація.

РБО радо вітає запровадження у другій половині 2022 року регіональних комунікаційних платформ і «гарячих ліній», які покликані прибрати формальності і допомагати кожному платникові. Однак якість роботи цих майданчиків, виходячи із практики РБО, суттєво різняться як між регіонами, так і з центром. Комунікація – ключ до порозуміння, тому розвивати ці майданчики необхідно, поруч з іншою роз'яснювальною і освітньою роботою для платників, підвищенням рівня мотивування рішень податкових органів тощо. РБО не раз була свідком того, як настрої представників бізнесу змінюються, коли вони бачать перед собою податківців-людей, професійних і відвертих, які щиро намагаються говорити однією мовою з платниками.



5. Діджиталізація.

Автоматизація процесів, здійснення адміністративних процедур та доведення до відома платника необхідної йому інформації у простій формі і в оперативному режимі, з мінімумом формальностей, уже є не те, що викликом, а вимогою сьогодення. Це стосується не тільки суті змін до законодавства, а й, наприклад, відкритості таких даних, як очікувані податковою показники господарської діяльності, можливість проведення перевірки контрагентів через призму наявної інформації у податкової, тощо.



6. Бізнесорієнтованість.

З точки зору РБО, усі зазначені вище принципи-напрямки мають бути об'єднані бізнесорієнтованістю. Іншими словами, держава повинна усвідомлювати, що вона економічно залежить цілком і повністю від бізнесу, а бізнес – це люди, і в довгостроковій перспективі з ними краще рахуватися як з партнерами, аніж бачити в них потенційних порушників чи суто джерело наповнення бюджету.



Рекомендації за результатами розслідування СМКОР

Дослідивши зібрану в рамках розслідування інформацію, РБО мала змогу не тільки розглядіти проблемні аспекти роботи СМКОР, але й напрацювати певні рекомендації, які, на переконання РБО, можуть покращити поточну ситуацію.

1. Справжня автоматизація та ризикоорієнтованість

Історичний рух СМКОР в бік розширення автоматизованих критеріїв так, щоб величезна кількість бізнесів була змушена проходити через пильне око комісій регіонального рівня, очевидно вказує на те, що дійсно автоматизованих процедур для боротьби з фіктивним кредитом виявилось недостатньо.

Водночас, чим більше бізнесів має проходити через сито оцінки чиновників, тим менше система є схожою на автоматизовану та ризикоорієнтовану. Застосування до такої значної кількості підприємств інструменту таблиць даних і наслідки такого вектору політики не відповідають поняттю «автоматизація».

Відповідно, РБО вважає такий рух неправильним і визнає необхідним коригування критерію 1 ризиковості операції (включаючи коефіцієнт 1.5) для повернення його в рамки реальної ризикоорієнтованості.

2. Аналіз та прогнозування

Перед прийняттям будь-яких змін до порядків реєстрації ПН/РК необхідно проводити ґрунтовний аналіз та прогнозування впливу запропонованих змін, особливо – можливих негативних наслідків для бізнесу, спираючись на фактичні дані (зокрема, це можна досягти шляхом тестування нових алгоритмів на базі даних СМКОР попередніх періодів, що мають співставні показники із очікуваним періодом запровадження змін).

Недопустимо недооцінювати вплив негативних наслідків для бізнесу (наприклад, щодо орієнтовної кількості підприємств, яких торкнуться зміни; щодо грошових чи часових витрат бізнесу на врегулювання). Відповідні обставини мають належним чином перевірятися незалежними від Мінфіну та ДПС органами, зокрема – Державною регуляторною службою України на предмет відповідності принципам ризикоорієнтованості та пропорційності. Така перевірка має бути основою на реальних даних зі світу бізнесу, а не на мінімальних обрахунках для регуляторної галочки.

У випадках, коли за результатами тестування встановлюється, що негативні наслідки від впроваджених змін можуть торкнутися більше 10% активних платників ПДВ, доцільно завчасно застосовувати додаткові процедури щодо комунікації відповідних обставин суспільству (із проведенням спільної оцінки результатів, у т.ч. шляхом відкритого/публічного функціонування робочих груп).

ДПС та Мінфін мають в кабінеті платника інформувати про можливі та фактичні зміни законодавства, що можуть торкнутися його діяльності (відносно строків подання, оскарження, штрафів, процедур подання на реєстрацію тощо).

3. СМКОР-запобіжники

Необхідно встановити (не обов'язково на нормативному рівні, але публічно) чіткі показники-запобіжники проблем бізнесу від функціонування СМКОР (що виникли за результатами роботи ДПС та Мінфіну), внаслідок чого має здійснюватися втручання з боку інших органів влади (парламентський контроль Верховної Ради України, КМУ) для недопущення подібних жовтню ситуацій. Перелік відповідних показників може за необхідності коригуватися (в тому числі за результатами консультацій з громадськістю).

Зокрема, такі показники можуть вираховуватися:

- відсоток платників ПДВ, які постраждали від зупинення реєстрації ПН/РК (наприклад, не більше 10% від кількості платників, які подавали ПН/РК на реєстрацію);
- відсоток ризикових платників ПДВ від загальної кількості зареєстрованих платників ПДВ (наприклад, не більше 10% від кількості платників);
- відсоток ПН/РК, реєстрація яких була зупинена (наприклад, не більше 0.2-0.7% серед поданих за період).

За наслідками відповідного втручання з боку інших державних органів мають, зокрема:

- забезпечуватися оперативне вирішення проблем бізнесу (наприклад, шляхом повернення попереднього регулювання, забезпечення спрощення адміністративних процедур) для приведення відповідних показників до таргетованих меж;
- визначатися причини порушення відповідних запобіжників;
- прийматися кадрові рішення в разі встановлення безпосередньої вини окремих осіб.

4. Коригування адміністративної практики

Держава повинна забезпечити впровадження систематичних процедур перегляду правозастосовчої практики за результатами формування сталої судової практики з питань СМКОР, що безпосередньо вказує на повторювані порушення законодавства.

Це має передбачати не лише формальний моніторинг, а й реальну зміну правозастосовчої практики податкових органів; альтернативно – необхідно змінювати законодавство.

Поточна ситуація, коли з року в рік задовольняється більше 94% позовів платників, не співвідноситься з принципом належного урядування правової держави.

Відповідна робота щодо приведення правозастосовчої практики у відповідність до позицій судів має проводитися регулярно та публічно, із залученням усіх гілок влади та громадськості.

5. Проміжні етапи перед застосуванням негативних наслідків до платників

Прийняття негативних рішень в рамках функціонування СМКОР (не тільки щодо відмови в реєстрації ПН/РК, а й щодо неврахування таблиці даних та ризиковості), які негайно вступають в силу, означає для бізнесу цілу низку (не)передбачуваних проблем.

Обмеженість часових рамок та взагалі неможливість оскарження окремих видів рішень вказують на необхідність більшої поінформованості бізнесу та активнішого його залучення до врегулювання ситуації.

З урахуванням цього важливою виглядає належна поінформованість підприємств до прийняття рішення негативного характеру.

Наприклад, виглядає доцільним створення:

- функціоналу тестової реєстрації ПН/РК (коли платнику буде повідомлятися, що відповідні ПН/РК будуть зупинені);
- проміжного інформування щодо можливості втрати показника позитивної податкової історії через ризикові операції або ризикових контрагентів;
- проміжних етапів для подання додаткових документів на розгляд комісії (аналогічно процедурі перед прийняттям остаточного рішення щодо відмови в реєстрації ПН/РК, неврахуванні таблиці даних чи ризиковості платника, або щодо відмови в задоволенні скарги; в окремих випадках може передбачатися зупинення відповідних строків).

6. Адміністративне оскарження

РБО відзначає, що відсутність процедури адміністративного оскарження рішень регіональних комісій щодо ризиковості та таблиць даних, поєднана із примарним ефектом судового захисту від оскарження зазначених рішень, посилює залежність бізнесу від волі податкових органів.

Так, РБО неодноразово ставала свідком, коли при прийнятті негативного рішення стосовно ризиковості та таблиць даних компанія була змушена подавати численну кількість разів документи та пояснення задля подолання висловлених сумнівів. Водночас, передбачити, скільки часу займе вирішення болючого для бізнесу питання, за таких умов неможливо.

Враховуючи зазначене, на переконання РБО, вкрай важливим є запровадження процедури адміністративного оскарження рішень щодо вказаних питань¹¹. Нагадаємо, що ще наприкінці 2019 року РБО пропонувала передбачити спеціальний механізм оскарження рішень стосовно ризиковості і неврахування таблиць даних. Однак така пропозиція РБО була відхилена, оскільки її реалізація потребувала б внесення змін до закону.

¹¹ Враховуючи пункт 8 Прикінцевих та перехідних положень Закону України «Про адміністративну процедуру» запровадити процедуру адміністративного оскарження згаданих рішень необхідно до дати набрання чинності вказаним Законом (тобто до 15 грудня 2023 року).

7. Інформування щодо ризикових контрагентів

З наявних у публічному доступі ресурсів платнику буває важко виявити, хто із потенційних контрагентів є ризиковим. Крім того, процес аналізу потенційних контрагентів ще більш ускладнився з введенням воєнного стану та запровадженням обмеженого доступу до деяких реєстрів та відкритих даних.

В той же час, на думку РБО, бізнесорієнтованою позицією було б запровадження інструментів, завдяки яким податкові органи матимуть змогу інформувати платників про ризикових контрагентів. Зокрема, РБО рекомендує передбачити можливість для платників подавати електронний запит щодо своїх контрагентів (у тому числі, потенційних). Для запобігання несанкціонованому доступу до чутливої інформації про бізнес можна передбачити умову ідентифікації платника, який бажає отримати такі відомості, з використанням засобів електронної ідентифікації (на прикладі того, як зараз здійснюється доступ до Реєстру платників ПДВ). Рекомендується, аби інформація, яка надаватиметься на згаданий електронний запит, покривала всі випадки включення/виключення компанії із категорії ризикових та назву органу, який прийняв таке рішення.

8. Сумнівні операції

За досвідом РБО, однією з найбільш поширених підстав для прийняття негативних рішень з боку податкових органів у СМКОР є сумніви останніх до певної частини операцій платника ПДВ (щодо його вхідного кредиту ПДВ чи операцій з формування такого кредиту його покупцям). Ці сумніви стають причиною прийняття рішень і щодо відмови в реєстрації ПН/ПК, і неврахування таблиць, і включення в перелік ризикових.

Але крім того, що платнику часто не відомо про ці сумніви податківців протягом тривалого часу, наслідки від їх застосування бувають явно непропорційні.

Через універсальність використання та можливість обрахунку РБО допускає можливість створення в СМКОР додаткового показника – т.зв. Сумнівні операції, який буде обраховуватися як сума ПДВ за сумнівними, на думку податкової, операціями платника.

На підставі значення цього показника, держава має чітко розмежовувати наслідки для бізнесу залежно від сумнівів податкового органу та контролювати пропорційність і тривалість їх існування (тобто на підставі одного рівня сумнівів недопустимими мають бути різні наслідки для різних платників).

За певних умов, ще до того, як до платника будуть застосовані негативні наслідки, доцільним вбачається визначення правової процедури спростування сумнівів податкового органу (в рамках адміністративного чи судового провадження).

9. Ризиковість платника: прозорість, пропорційність, ефективність процедур

В продовження логіки, наведеної у рекомендації №8, на переконання РБО, під час включення до ризикових з причин здійснення сумнівних, на думку податкової, операцій, має відбуватися лише тоді, коли такі сумнівні операції становлять суттєвий обсяг в структурі операцій платника (відсотково або у грошовому виразі).

Незрозумілими є ситуації, коли, наприклад, через сумніви на 2% вхідного кредиту платника (на незначну суму ПДВ) його включають до переліку ризикових і таким чином зупиняють усі вихідні операції на неспівставно більші обсяги або фактично припиняють діяльність назавжди (що вбачається у більшості випадків).

Наприклад, РБО вважає, що включення платника до ризикових має відбуватися лише за умови, що обсяг ПДВ за показником Σ Сумнівні операції, перевищує 10% обсягу податкового кредиту та/ або податкових зобов'язань платника в структурі його податкового кредиту та/ або податкових зобов'язань відповідно за останні 6 місяців, або коли у грошовому виразі такий обсяг становить більше 500 тис. грн.

Аналогічно, підстави включення до ризикових (Σ Сумнівні операції) може бути використаний для розробки ефективного засобу правового захисту.

На думку РБО, неприйнятною є поточна ситуація, коли чи не єдиним варіантом дій для платника є коригування податкової звітності (відмова від кредиту, який податкова вважає сумнівним, або самостійне нарахування податкових зобов'язань з метою доплати ПДВ до бюджету) без ефективної та прозорої правової процедури спростування сумнівів податкової.

У випадку включення до переліку ризикових у платника має бути можливість ініціювати процедури підтвердження реальності операцій на відповідний показник Σ Сумнівні операції, в той час як його поточна діяльність має продовжуватися у звичайному порядку.

Зокрема, допустимим вбачається варіант, коли для виключення з числа ризикових платник може тимчасово зменшити свій ліміт на відповідну суму показника Σ Сумнівні операції. В такому разі йому має бути забезпечено: (1) можливість працювати далі не в статусі ризикового та (2) можливість ініціювати окрему процедуру підтвердження реальності сумнівних, на думку податкової, операцій (наприклад в рамках ініціації податкового аудиту). Відповідно, в разі спростування сумнівів по спірних операціях, ліміт платника має бути відновлено, а показник Σ Сумнівні операції – оновлено.

10. Доступність даних про ключові показники

Відсутність у платників інформації про актуальні показники, що оцінюються податковими органами при прийнятті негативних рішень, не дозволяє бізнесу розуміти підходи податкових органів та оперативно реагувати, спростовуючи ті чи інші їхні сумніви, або, за необхідності, відкоригувати свою діяльність задля уникнення можливих негативних наслідків.

У зв'язку з цим, варто забезпечити доступність платникам інформації про таргетовані для нього показники, які, у разі невідповідності, можуть опосередковано вплинути на прийняття негативного рішення стосовно нього.

Зокрема, з досвіду РБО, такими показниками можуть бути: Σ Сумнівні операції, середня кількість співробітників на підприємстві; середній розмір з/п на одного працівника у галузі в Україні та по регіону; середній розмір податкового навантаження по галузі в Україні та у регіоні (по коду КВЕД компанії), тощо. Зазначені показники рекомендується надавати в електронному кабінеті платника із наведенням медіани, верхніх і нижніх квантилів помісячно/поквартально/щорічно.

Слід зауважити, що сама по собі невідповідність показникам не може використовуватися для прийняття негативних рішень, але очевидно, що вони можуть виступати як допоміжні в розумінні позиції податкових органів.

РБО щиро дякує всім —

платникам податків, експертам, інститутам громадянського суспільства, державним органам – хто долучився до нашого розслідування, пройшовши опитування, надсилаючи свої пропозиції, ділячись своїми проблемами, дискутуючи у соціальних мережах, вишукуючи статистику. Встановлення чітких та прозорих правил гри у відносинах держави і бізнесу є неможливим без активного громадянського суспільства, тобто без Вас! Дякуємо Вам за довіру, ми цінуємо вклад кожного!

Додатки:

1. Перелік додаткових технічних рекомендацій;
2. Таблиця «Інформація щодо функціонування порядків з питань зупинення реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ПН/ПК, ЄРПН) поквартально за 2019-2022 роки та помісячно за 4 квартал 2022 року» від 09.01.2023 № 792/6/99-00-18-01-03-06.



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 наразі¹.

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.

¹ 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: Σ Сумнівні операції, податкове навантаження, індустрія/основні КВЕД, УКТЗЕД діяльності, (різні КВЕД, УКТЗЕД 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 2² та 5³.

² 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.

³ 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**⁴. 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 КРР поданих платником податків пояснень та копій документів, а також сума ПДВ по таких ПН/РК;
- Кількість поданих скарг на рішення КРР про відмову в реєстрації ПН/РК та сума ПДВ по таких ПН/РК;
- Кількість рішень КЦР, якими було задоволено скарги платників податків на рішення КРР 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);

⁴ 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 суд⁵.

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»](#)⁶, зокрема рекомендацію для ДПС внести

⁵ 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).

⁶ 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 судове рішення без змін, задоволено скаргу та судове 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 комісій 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.

(продовження)

Додаток

тис. грн

Період		Кількість платників ПДВ, по яких приймалось рішення про відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості платника податку		Кількість платників, які подавали Документи		Кількість платників ПДВ, по яких приймалось рішення про невідповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості платника податку		Кількість платників ПДВ, по яких протягом 3-х місяців з моменту реєстрації платником приймалось рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості платника податку у звітному періоді		Кількість платників, які після прийняття по них рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості платника податку у звітному періоді подавали / не подавали ПН/РК на реєстрацію в ЄРПН		Кількість поданих таблиць даних платника ПДВ (далі - ТПП)		Із них:								ПН/РК зареєстровані в ЄРПН згідно рішення суду (по даті подання ПН/РК на реєстрацію в ЄРПН)		Кількість днів прийняття рішення за результатами розгляду повідомлень (за датою подання Повідомлення)			
Рік	квартал / місяць																										
1	2	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50
						подавали	не подавали	подавали	не подавали		Максимум	Мінімум	Максимум	Мінімум	Кількість ТПП	Кількість платників	Кількість ТПП врахованих автоматично	Кількість ТПП неврахованих	невраховані				Кількість ПН/РК	Сума ПДВ	В середньому	Максимум	Мінімум
						через 30 днів	через 180 днів				за день, коли подавались		за місяць		враховані КРР ДПС				КРР ДПС	КЦР ДПС							
2019	1 квартал	6,837		910	1,697	4,274	2,563	2,244	4,593	2,360	136	20	807	763	745	549	564	426	1,840	983	426	313	3,014.0	216021.6968	4	10	0
2019	2 квартал	6,032		1,252	1,611	2,174	3,858	1,789	4,243	2,822	144	33	1,093	698	1,202	820	950	584	2,064	1,135	584	381	4,069.0	279401.7849	4	12	0
2019	3 квартал	5,210		1,907	733	2,312	2,898	1,639	3,571	2,543	128	33	966	719	1,000	734	738	522	1,864	1,026	522	370	3,497.0	162890.8771	4	10	0
2019	4 квартал	3,794		3,893	602	1,582	2,212	1,189	2,605	2,157	122	40	845	578	799	568	582	458	1,562	873	458	320	2,925.0	205888.936	4	13	0
2020	1 квартал	27,546	1,160	1,444	516	4,828	21,767	3,760	22,822	9,241	530	19	4,862	581	3,929	2,802	1,500	2,032	5,766	3,367	2,032	1,292	2,793.0	113501.2823	4	10	0
2020	2 квартал	4,960	2,060	1,423	439	1,983	2,427	1,453	2,957	22,010	1,161	37	9,301	5,196	9,155	6,342	2,637	2,977	14,028	7,322	2,977	1,886	4,450.0	214402.8094	5	25	0
2020	3 квартал	3,716	2,449	2,398	414	1,495	1,773	1,084	2,184	30,659	1,597	425	11,404	9,570	12,383	7,829	3,299	5,145	19,776	9,726	5,145	3,000	4,826.0	252555.7204	4	11	0
2020	4 квартал	3,047	1,761	2,390	451	1,081	1,588	828	1,841	23,700	1,202	136	8,985	6,836	9,760	5,745	2,353	4,548	15,032	7,544	4,548	2,247	3,253.0	203172.7814	4	12	0
2021	1 квартал	3,532	1,632	4,475	429	1,314	1,846	1,006	2,154	14,568	886	41	6,235	4,101	5,009	3,151	1,273	2,521	10,133	5,335	2,521	1,362	1,824.0	269930.5046	4	10	0
2021	2 квартал	4,245	1,832	3,391	401	1,360	2,469	1,032	2,797	20,291	992	340	7,734	6,278	7,799	4,182	1,693	4,122	13,221	6,510	4,122	1,770	1,453.0	87248.7642	4	12	0
2021	3 квартал	5,504	2,003	1,516	450	1,689	3,476	1,172	3,993	26,167	1,415	423	8,861	8,450	9,519	5,428	2,139	4,628	17,600	8,377	4,628	2,009	1,144.0	82686.34672	4	10	0
2021	4 квартал	5,564	2,504	1,661	451	2,510	2,825	1,896	3,439	22,152	1,126	156	7,572	7,211	7,280	4,410	1,711	3,454	15,592	7,816	3,454	1,655	549.0	25027.37898	4	15	0
2022	1 квартал	3,024	2,021	1,248	364	1,275	1,695	969	2,001	10,662	720	37	5,707	292	3,004	1,857	856	1,478	7,970	4,500	1,478	775	77.0	3568.39542	14	114	0
2022	2 квартал	1,643	891	408	32	599	1,003	344	1,258	7,572	571	21	7,136	79	2,439	1,861	1,120	545	5,676	3,606	545	368			6	74	0
2022	3 квартал	5,969	2,382	5,066	212	2,945	2,939	23	5,861	18,475	972	169	7,304	5,136	6,042	4,226	2,125	1,659	13,260	6,763	1,659	977			4	47	0
2022	4 квартал	3,309	2,404	2,409	343	836	2,469		3,305	60,720	4,020	907	27,387	9,638	32,142	17,864	8,714	8,134	29,657	14,318	8,134	3,900			6	30	0
2022	жовтень	1,485	958	899	100	633	839		1,472	9,638	1,380	11	9,638	9,638	4,243	3,196	1,519	1,510	5,754	4,068	1,510	1,079			5	27	0
2022	листопад	656	967	739	86	192	462		654	27,387	1,742	84	27,387	27,387	15,721	10,009	4,305	3,724	12,563	7,310	3,724	2,106			6	24	0
2022	грудень	1,181	946	792	158	11	1,168		1,179	23,695	1,446	57	23,695	23,695	12,178	7,840	2,890	2,900	11,340	6,710	2,900	1,677			6	30	0