



Рада бізнес-
ОМБУДСМЕНА

Податкові перевірки

перевірй, але довірй

Звіт за результатами
розслідування за власною
ініціативою



Квітень 2024 року

www.boi.org.ua

Головне

- Національна стратегія доходів України до 2030 року визначає **відновлення довіри платників податків до податкових органів** однією із головних цілей, від якої залежить успішність проведення подальших реформ.
- Бізнес та професійна спільнота здебільшого сприймають податкові перевірки як фіскально-каральний інструмент держави та згідно з дослідженням Ради оцінюють свою довіру до регіональних податкових органів в контексті проведення перевірок на рівні **13%**, а до центрального апарату ДПС - **19%**.
- Щорічно **99+%** податкових надходжень до бюджету забезпечуються за рахунок добровільної сплати податків, а частка надходжень від donaraxovanih грошових зобов'язань після 2017 року ніколи **не досягала 1%** в загальній сумі податкових надходжень.
- Відповідно до відомостей ДПС у середньому протягом 2017-2021 років у **74%** випадків податкові перевірки (за виключенням камеральних) завершувалися складанням актів, а в 2022-2023 роках цей показник **зріс до 85%**.
- Протягом останніх семи років загальна тенденція результатів фактичних та планових перевірок є сталою: **більше 90%** цих перевірок завершуються складанням акта. Для позапланових перевірок тенденція є суттєво іншою: якщо в 2017 році більше половини позапланових перевірок завершувались складанням довідок, то з 2018 року пропорція почала змінюватись у бік поступового збільшення актів, **досягнувши в 2023 році максимальної позначки – 75%**.
- На основі аналізу останніх семи років Рада встановила, що з року в рік існують суттєві «розриви» між сумами нараховуваних, узгоджених та фактичними надходженнями до бюджету. За цей період, не беручи до уваги 2020 і 2022 роки, коли діяв мораторій на проведення перевірок, річна **сума donaraxuvannya** зросла з **34 млрд грн у 2017 році до 90 млрд грн у 2021 році та до 75 млрд грн у 2023 році**. Натомість, попри такий приріст donaraxuvannya, протягом цього ж часового проміжку похідні від них суми узгоджень та фактичних надходжень до бюджету були істотно меншими. Так, **рівень узгоджень у 2017-2023 роках коливався від 23% (2021) до 64% (2017), а бюджетних надходжень – від 4% (2023) до 16% (у 2017)**. Таким чином, чітко прослідковується закономірність, що крізь роки donaraxovanih за результатами податкових перевірок суми лише в дуже малій частині перетворюються у реальні надходження до бюджету.
- У той час, як Нацстратегія зосереджує свою увагу довкола пошуку більш ефективних та дієвих методів управління податковим боргом для, зокрема, скорочення «розриву» між узгодженими і сплаченими зобов'язаннями, велика проблема існує на крок раніше – відносно рівня узгодження результатів перевірок у порівнянні із рівнем donaraxuvannya. Цей показник перестав визначатися як один із KPI для ДПС **після 2020 року** (до того він встановлювався на рівні 30-35%, а стратегічну ціль було визначено на рівні 75%; у 2023 році показник сягнув 33%, що на половину менше за стратегічне значення). Однак саме рівень узгодження найбільше турбує бізнес, оскільки по суті демонструє кількість обґрунтованих donaraxuvannya, тобто тих, які в подальшому підтверджуються за результатами оскаржень.
- Відстрочення моменту узгодження donaraxuvannya впливає на зміну вартості грошей у часі. Зокрема, це стосується сум бюджетного відшкодування ПДВ, які можуть **«зависнути» у бюджеті на роки**. Адже якщо держава згодом зможе компенсувати собі зміну вартості грошей у часі по donaraxovanih зобов'язаннях пенею, дзеркальна норма щодо виплати пені бізнесу за затримані суми бюджетного відшкодування зупинена на

період дії воєнного, надзвичайного стану. Це свідчить про **суттєвий дисбаланс сил, що також не сприяє побудові довірливих відносин та провокує корупційні ризики.**

- За результатами аналізу ситуації довкола адміністративного і судового оскарження результатів податкових перевірок на основі опрацьованих Радою скарг вдалося встановити таке: впродовж 2017-2023 років з-поміж 1430 скарг Рада взяла в роботу 1152 скарги (81%): 408 скарг (35%) Рада закрила у зв'язку із успішним досудовим оскарженням на рівні ДПС, решта ж справ були закриті у зв'язку із недосагненням успіху в процесі адміністративного оскарження. Скаржники Ради звернулися до суду у 644 справах, тобто у **~87% справ, закритих без успіху**, і відсоток справ, де результат повністю або у більшій частині на користь бізнесу, становить **~85%**. Таким чином, із статистики Ради вбачається, що рівень підтвердження судом рішень процедури адміністративного оскарження складає **лише ~15%**. Рада вважає, що це може свідчити про досить низький рівень підтверджуваності рішень адміністративного оскарження, враховуючи адміністративні і бізнесові ресурси, що витрачаються впродовж всіх етапів цих тривалих процедур.
- Упродовж 2017-2023 років бізнесу було донараховано **346.2 млрд грн** грошових зобов'язань. У цей час у суді всього перебувало **358.3 млрд грн** донарахувань, що, не вдаючись до аналізу причин такого перевищення, є очевидним виявом масового невизнання суб'єктами господарювання результатів податкових перевірок.
- Мінфін у паспортах бюджетних програм щорічно визначає такий кількісний KPI, як частка спорів, вирішених судами різних інстанцій на користь органів ДПС. Останніми роками у кількісному виразі він був встановлений на рівні **~44%** та вартісному – **~56%**. І хоча податкові органи, як правило, досягають ці KPI, особливо у вартісному вимірі, вони уособлюють собою важливу роль суду в податкових відносинах і показують, що для держави ситуація залишається прийнятною, навіть якщо податкова **програє близько половини** судових справ.
- Судове оскарження податкових спорів у місті Києві та Київській області, де зареєстрована чи не половина українських платників податків, заблоковане: після ліквідації ОАСК у грудні 2022 року адміністративними судовими справами столичних платників займається Київський окружний адміністративний суд, який раніше розглядав справи тільки Київської області. Вже понад рік цей суд, у якому наразі працює лише 27 суддів, намагається впоратись із власним «обласним» навантаженням, а також «столичним», яке раніше розподілялось між 49 суддями ліквідованого ОАСК. За 2023 рік відсоток розгляду справ КОАС складав **43%**, що свідчить про досить значне накопичення нерозглянутих справ.
- Рада систематично зустрічається із випадками **непослідовних дій держави у податковій сфері**. Особливо боляче сприймає непередбачуваність правового регулювання бізнес, який і так змушений мати справу з високим рівнем невизначеності, зумовленим спершу карантинном, а пізніше – війною.
- **Генерування щороку десятків тисяч актів, які, з досвіду Ради, не рідко є вкрай формалістичними і недостатньо обґрунтованими**, значна частина яких **не встоює після років у судах, створює адміністративну, правоохоронну, юридичну і судову метушню, яка суттєво не збільшує податкові надходження до бюджету України**. Такий підхід створює **невиправдані обтяження для українського бізнесу, пов'язані із захистом в межах адміністративних і судових процедур, відбираючи час у керівників та оборотний капітал у підприємств, який міг би бути більш вдало використаний для досягнення цілей воєнного часу і повоєнного відновлення. І, що навіть гірше, це продовжує підривати довіру між платниками податків та податковими органами, яку Нацстратегія прагне відновити.**
- **Впродовж останніх семи років, навіть попри ліквідацію ДФС і утворення ДПС, неодноразову зміну керівництва різних рівнів, непослідовні спроби встановити ключові показники ефективності, конфігурація ключових проблем**

довкола податкових перевірок в цілому не змінилася. Подекуди вони навіть поглибилися і не відповідають меті мобілізації національної економіки. Отже, колишні рекомендації Ради у цій сфері здебільшого залишаються актуальними.

• **Цей звіт також містить ідеї з приводу покращення існуючого стану речей:**

- Формування уповноваженим керівництвом ДПС нового напрямку політики для забезпечення застосування принципу верховенства права і практик, що відповідали б засадам пропорційності, обґрунтованості та справедливості результатів податкових перевірок
- Впровадження принципу «спершу консультування», основною метою якого є комунікація із платниками податків з метою виправлення помилок перед визначенням грошового зобов'язання чи штрафної санкції
- Посилення ролі юридичних департаментів в органах ДПС на етапі податкових перевірок задля здійснення вже на рівні територіального органу ДПС повноцінного аналізу якості висновків, до яких попередньо прийшли аудиторів, та для невідкладного врахування їх судових перспектив
- Зменшення кількості справ в адміністративних судах, особливо

у місті Києві після ліквідації ОАСК, наприклад, шляхом впровадження альтернативних методів вирішення спорів. З цією метою наразі Рада розширює свої можливості для використання інструментів медіації

- Розробка цільових та амбітних KPI для вимірювання і підсилення фінальної результативності податкових перевірок (зокрема, після судового розгляду), збільшення прозорості шляхом публікації інформації, доступної для сприйняття й аналізу зацікавленою громадськістю, а також забезпечення постійного зворотного зв'язку від власників бізнесу
- У третій рік великої війни **податкові перевірки усе ще проводяться із презумпцією «злої волі»**, коли кожен платник податків розглядається як потенційний, і навіть ймовірний, порушник. Нашою спільною метою має бути **перехід до презумпції «доброї волі»**, відображеної у тих 99+% добровільних податкових платежах, коли основна увага зосереджується на тому, як надати якісну підтримку та консультування з метою дотримання податкового законодавства, допомагаючи законослухняній більшості платників знаходити та виправляти свої помилки, одночасно зосереджуючи важку фіскальну артилерію на недобросовісних платниках, задіяних у «сірих» і «чорних» схемах.



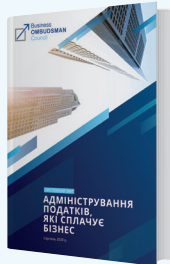
Вступ

З початку свого створення незмінно найбільш популярною категорією скарг, що надходять до Ради бізнес-омбудсмена (**Рада**), є скарги на податкову тематику. Щороку їхня частка коливається довкола 60%¹ від загальної кількості отриманих скарг.

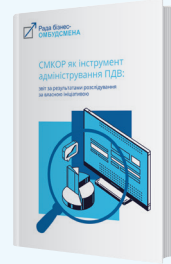
Рада вже висвітлювала окремі законодавчі і процедурні недоліки та порушення у податковій сфері у низці звітів:



Системний звіт
«**Проблеми адміністрування податків для бізнесу в Україні**»
(2015)



Системний звіт
«**Адміністрування податків, які сплачує бізнес**»
(2020)



Розслідування за власною ініціативою
«**СМКОР як інструмент адміністрування ПДВ**» (2023)

Опублікована наприкінці 2023 року [Національна стратегія доходів України до 2030 року \(Нацстратегія\)](#), яка набула широкого розголосу, визначає **відновлення довіри платників податків до контролюючих органів однією із головних цілей**, від якої залежить успішність проведення подальших реформ. При цьому фактором, який держава визначає як такий, що головним чином підриває довіру до податкових органів, є корупція, спровокована наявністю значного обсягу дискреційних повноважень у працівників органів Державної податкової служби України (**ДПС**).

Враховуючи, що другою після СМКОР найбільш популярною категорією податкових скарг Ради є податкові перевірки, яка ще й впродовж 2023 року продемонструвала тенденцію до зростання, у 2024 році Рада вирішила приділити увагу дослідженню структурних проблем у цій сфері. Більше того, саме під час проведення податкових перевірок значною мірою проявляється і дискреція податківців та безпосереднє спілкування обох сторін на різних етапах проведення аудиту й узгодження його результатів. Іншими словами,

хід податкових перевірок, на кожному з його етапів, може суттєво впливати на посилення чи послаблення довіри до податкових органів, особливо після перерви, яка була у сторін за час карантину і війни.

Провівши на початку 2024 року опитування² необмеженого кола осіб³, Рада встановила, що **бізнес та професійна спільнота здебільшого сприймають податкові перевірки як фіскально-каральний інструмент держави** та оцінюють свій рівень довіри до регіональних податкових органів в контексті проведення перевірок на рівні лише 13.3%, а до центрального апарату ДПС – 18.9%.

Рада переконана, що у темні часи взаємна довіра бізнесу до держави, не будучи правовою категорією, стає наріжним каменем для уможливлення подальшого розвитку⁴.

У цьому звіті Рада проаналізує причини виникнення та існування проблеми з довірою бізнесу до держави в особі податкових органів у процесі проведення податкових перевірок, а також спробує запропонувати ідеї для їх вирішення.

¹ Тут і далі по тексту базовим періодом для аналізу визначено період 2017-2023 років. До обрахунку статистики за 2022 рік не береться особливий період, протягом якого Рада надавала підтримку бізнесу в режимі HelpLine.

² [Форму опитування](#) Рада опублікувала 08.02.2024 зі строком для заповнення до 01.03.2024.

³ Опитувальник заповнювали переважно бухгалтери (28%), засновники (22%), юристи (20%), директори (16%) та інші (14%).

⁴ Цікавими у даному контексті є й результати [дослідження стану та потреб бізнесу в умовах війни](#) від Дія. Бізнес. Так, наразі найбільше заважає бізнесу у відновленні непрогнозованість розвитку ситуації в Україні та на внутрішньому ринку – 58.3%. На другому місці – непередбачувані дії держави (50.7%). До ТОП-7 факторів також відносяться перешкоди з боку регуляторних та/або фіскальних органів – 25.4%.

Проблема №1

(не)справедливі правила гри

Протягом багатьох років Рада систематично зустрічалась із випадками непослідовних дій держави у податковій сфері. Така поведінка вкрай негативно сприймається суспільством, оскільки одразу зачіпає матеріальні інтереси значного кола осіб і суттєво ускладнює бізнес-планування. Особливо боляче бізнес сприймає таку непередбачуваність в останні роки, коли він і так змушений мати справу з високим рівнем невизначеності, зумовленим запровадженням спершу карантину з метою запобігання поширенню COVID-19, а пізніше військовою агресією російської федерації проти України.

Натомість, підприємці очікують розуміння та більш лояльного ставлення до ситуації кожного окремо взятого платника в поточних умовах.

Приклад №1

Проведення перевірок на підставі урядової постанови всупереч дії «ковідного» мораторію за законом

Постанова Кабінету Міністрів України (КМУ) від 03.02.2021 «Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок» набрала чинності у лютому 2021 року, після чого податківці активно почали використовувати її положення для ініціювання податкових перевірок. У бізнесу відразу виникло питання, чому було прийнято таку постанову і чим керуються органи ДПС, коли застосовують положення постанови, а не пряму норму Податкового кодексу України (ПК), якою був запроваджений загальний мораторій на проведення перевірок і яка має вищу юридичну силу⁵.

Здавалося, що дискусії покладе край Верховний Суд⁶, який підтримав позицію бізнесу та констатував, що проведення аудитів під час дії «ковідного» мораторію є незаконним. Однак податкові органи все одно продовжували виходити на перевірки на підставі вказаної постанови та, у разі допуску до перевірки⁷, донараховувати грошові зобов'язання, які внаслідок таких процедурних порушень в адміністративному порядку не скасовувалися.

Таким чином, довгий час Рада спостерігала, як з одного боку податківці витрачали ресурси на проведення перевірок та відстоювання їх результатів під час судового оскарження, а з іншого боку як виникала усталена судова практика з формального скасування результатів таких перевірок лише через протиправність їх призначення і проведення на підставі згаданої постанови КМУ.

⁵ Пункт 52-2 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК.

⁶ Перша постанова Верховного Суду з даного приводу була прийнята 22.02.2022 у справі №420/12859/21.

⁷ Велика Палата Верховного Суду у постанові від 08.09.2021 у справі №816/228/17 сформулила правову позицію, що у разі, якщо контролюючий орган був допущений до проведення перевірки на підставі наказу про її проведення, то цей наказ як акт індивідуальної дії реалізовано його застосуванням, а тому його оскарження не є належним та ефективним способом захисту права платника податків, оскільки скасування наказу не може призвести до відновлення порушеного права. Також Верховний Суд у постанові від 21.02.2020 у справі №826/17123/18 сформулював правовий висновок про те, що незалежно від прийнятого платником податків рішення про (не)допуск до перевірки, оскаржуючи в подальшому наслідки проведеної контролюючим органом перевірки у вигляді податкових повідомлень-рішень та інших рішень, платник податків не позбавлений можливості посилається на порушення контролюючим органом вимог законодавства щодо проведення такої перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність таких податкових повідомлень-рішень.



Приклад №2 Тяганина із запровадженням переліку територій бойових дій

У березні-квітні 2022 року набрали чинності зміни до ПК, згідно з якими на період воєнного стану і протягом деякого часу після його завершення платники отримали право тимчасового звільнення від нарахування плати за землю, екологічного податку та податку на нерухоме майно⁸. Для цього КМУ повинен був затвердити перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії, або тимчасово окупованих територій (**Перелік територій**).

Проте майже протягом року ситуація залишалась остаточно не врегульованою, адже Перелік територій з самого початку війни вівся Мінреінтеграції, а не КМУ. За цей час до Ради звернулось чимало підприємців, зокрема з Харківщини, Херсонщини, Чернігівщини, Київщини та самого міста Києва, – всі вони, застосовуючи прямо передбачене у ПК звільнення, ризикували отримати штрафи через відсутність затвердженого КМУ Переліку територій, і згодом такі податкові повідомлення-рішення дійсно почали з'являтися.

Лише у грудні 2022 року КМУ зрештою виніс постанову⁹, якою уповноважив Мінреінтеграції вести Перелік територій¹⁰. Однак до квітня 2023 року ДПС в своїх консультаціях, заручившись підтримкою Мінфіну, і надалі не визнавала можливості використання переліку Мінреінтеграції для цілей оподаткування, тому що за нормами ПК саме КМУ самостійно повинен формувати Перелік територій, а не передоручати це одному із міністерств.

Врешті-решт навесні 2023 року Верховна Рада прийняла зміни до ПК¹¹, якими офіційно закріпила, що Перелік територій не безпосередньо визначається КМУ, а формується у встановленому ним порядку. Це легалізувало в очах ДПС дії, які Уряд зробив іще у грудні 2022 року, доручивши Мінреінтеграції формування Переліку територій, у тому числі, для податкових цілей. Крім того, згаданий закон ретроспективно відкоригував умови застосування податкових пільг для 2022-2023 років, зокрема передбачив відкликання рішень щодо уже нарахованих платникам податків грошових зобов'язань, які встигли повиносити органи ДПС за результатами камеральних перевірок.

⁸ Підпункти 69.14, п. 69.16 та 69.22 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК.

⁹ Постанова КМУ від 06.12.2022 №1364 «Деякі питання формування переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією».

¹⁰ Перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією, затверджений наказом Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України від 22.12.2022 №309.

¹¹ Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно» від 11.04.2023 №3050-ІХ.

Приклад №3 Незабезпечення перехідного періоду для реєстрації податкових накладних, складених до війни

Під час «ковідного» карантину, окрім мораторію на перевірки, діяв також мораторій на застосування штрафних санкцій, включаючи штрафи за порушення граничних термінів реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування (ПН/РК) в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН)¹². Платники ПДВ, будучи впевненими, що вони захищені таким мораторієм, не переймалися тим, що після повномасштабного вторгнення ДПС обмежила доступ до ЄРПН, і бізнес, відповідно, не мав змоги реєструвати ПН/РК. Очевидно, що в той період підприємці мали зовсім інші турботи та радше переймалися питаннями виживання, аніж реєстрацією ПН/РК.

Однак вже 27.05.2022, коли набрали чинності чергові зміни до ПК¹³ і реєстрація ПН/РК стала можливою, бізнес зовсім раптово почав підлягати відповідальності і за несвоєчасну реєстрацію тих ПН/РК, граничний термін реєстрації яких припадав до лютого 2022 року. Виходить, що, запроваджуючи відповідні зміни, законодавець не передбачив для згаданих ПН/РК перехідного періоду, навіть мінімально достатнього для їх реєстрації без застосування штрафних санкцій. Натомість, такий перехідний період законодавець встановив для ПН/РК, що були складені з лютого по травень 2022 року.

Досліджуючи цю ситуацію, Верховний Суд¹⁴ вказав на фактичне встановлення різної відповідальності за вчинення однакових за своєю суттю діянь та зауважив, що закон, яким запроваджувалися відповідні зміни, був офіційно опублікований 26.05.2022 – тобто фактично у платників ПДВ був лише один день, щоб ознайомитися з його змістом та зрозуміти його наслідки. Відтак, він констатував, що застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію ПН/РК, складених до лютого 2022 року, покладає на платника ПДВ надмірний тягар та є порушенням основоположних принципів верховенства права і принципу належного урядування.

Як помітно з наведених вище прикладів, встановлення державою непередбачуваних «правил гри» напряму впливає на ДПС як орган правозастосування. В подальшому це зачасти призводить до генерування типових рішень, які потім систематично скасовуються. Це не лише означає втрату часу й грошей, а й шансу на розбудову довіри між учасниками податкових відносин.

Про це також свідчать дані ДПС¹⁵, згідно з якими за останні сім років **топ-3 причини скасування рішень про донарахування в адміністративному порядку** включають якраз ті, що направлені перекрити

непослідовність кроків держави та узгодити практику правозастосування, а саме:

- 1 врахування під час процедури адміністративного оскарження практики Верховного Суду, офіційних роз'яснень Мінфіну та ДПС, які не існували під час проведення перевірок
- 2 наявність законодавчих прогалин, неузгодженостей чи колізій в чинному законодавстві та підзаконних нормативно-правових актах
- 3 зміни в законодавстві, які відбулися або відбуваються після складення матеріалів перевірок та прийняття рішень контролюючими органами

¹² Пункт 52-1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК.

¹³ Абзац 3 підпункту 69.1 та абзац 17 підпункту 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК у редакції Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» від 12.05.2022 №2260-ІХ.

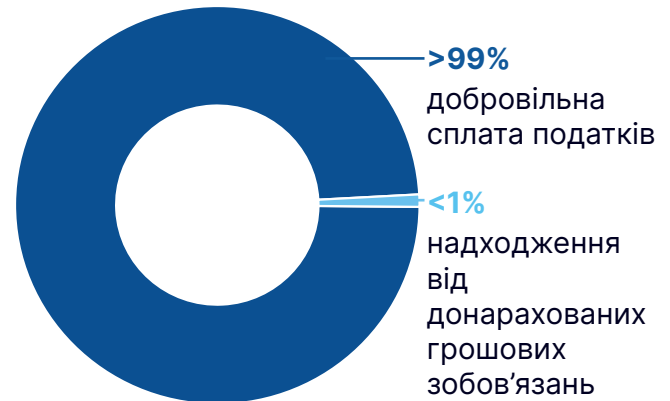
¹⁴ Постанови Верховного Суду від 07.02.2024 у справі №380/7070/23 та у справі №420/10441/23, а також від 22.02.2024 у справі №420/19335/22.

¹⁵ Вказану інформацію Рада отримала у відповіді ДПС на свій запит.

Зрозуміло, що виклики війни вимагають оперативного реагування, оскільки ситуація розвивається дуже динамічно і постійно з'являються нові обставини, які потребують врегулювання. Однак **будь-які радикальні зміни повинні забезпечуватись перехідним періодом та не на слові, а на ділі відповідати принципу правової визначеності**, щоб платники, яких вони стосуються, мали можливість відмежувати правомірну поведінку від протиправної. Адже контроль за дотриманням вимог податкового законодавства проводиться насамперед для встановлення рівних конкурентних ринкових умов, підвищення рівня добровільної сплати податків та покращення податкової культури.

Зрештою, пануючою нині у бізнес-спільноті є дискусійна думка, що на рівні державної політики метою податкових перевірок є покриття дефіциту бюджету.

Шукаючи підходи до оцінки загального ефекту для бюджету від донарахувань, Рада порівняла суму донарахованих грошових зобов'язань, що фактично надійшла до бюджету, та загальну суму податкових надходжень Зведеного і Державного бюджетів у відповідних періодах. Так, згідно з наведеною нижче таблицею **частка надходжень від донарахованих грошових зобов'язань після 2017 року ніколи не досягала 1% в загальній сумі податкових надходжень**. Тобто щорічно 99+% податкових надходжень забезпечуються за рахунок добровільної сплати податків¹⁶.



Рік	Сума надходжень податків і зборів, платежів контроль за справлянням яких покладено на органи ДПС в Зведеному бюджеті (тис.грн.)	Сума надходжень податків і зборів, платежів контроль за справлянням яких покладено на органи ДПС в Державному бюджеті (тис.грн.)	Сума грошових зобов'язань, що фактично надійшла до бюджету від суб'єктів господарювання по донарахованих грошових зобов'язаннях (тис.грн.)	Частка надходжень від донарахованих грошових зобов'язань до податкових надходжень Зведеного бюджету %	Частка надходжень від донарахованих грошових зобов'язань до податкових надходжень Державного бюджету %
2017	519,185,262.20	335,335,161.0	5,362,694	1.03	1.6
2018	623,298,175.90	399,134,778.1	3,416,123	0.55	0.85
2019	732,905,162.2	466,929,008.70	3,865,946	0.53	0.82
2020	848,021,566.5	567,390,659.10	2,266,352	0.27	0.4
2021	993,241,051.8	652,076,370.90	4,995,591	0.50	0.76
2022	1,091,417,757.4	698,719,512.90	1,815,469	0.17	0.26
2023	1,213,581,871.9	783,599,339.50	3,072,328	0.25	0.4

Попри це, Рада й сама є частим свідком надміру фіскалізованих підходів держави при податкових перевірках: для деяких ситуацій «бомба» закладається ще на рівні правотворчості, для інших – з'являється у процесі правозастосування.

¹⁶ Для порівняння, Рада провела додатковий розрахунок і встановила, що якби уся сума донарахованих грошових зобов'язань була б сплачена до бюджету, то частка таких надходжень могла б становити до 9.1% у Зведеному та до 13.8% у Державному бюджеті на рік в залежності від періоду.

Приклад №1**Визнання нереальними господарських операцій на підставі статистичних даних**

Галузевою особливістю документальних перевірок сільськогосподарських виробників є те, що в їх основі часто є не фактичні показники діяльності підприємця та наявні в нього фактори виробництва, а статистичні відомості. Зокрема, якщо кількість зібраного урожаю є меншою, ніж статистична урожайність по регіону, то при перевірках висувуються припущення про реалізацію продукції невстановленим особам та нараховуються податки на різницю між зібраним урожаем і статистичною врожайністю з підстав ймовірності реалізації продукції на «чорному» ринку за готівку (а якщо урожаю більше за середні статистичні показники – припускається, що товаровиробник міг купити продукцію «з рук» за готівку). При цьому, на практиці під час податкових перевірок досить часто такі припущення презюмуються та ретельно не перевіряються, а отже в подальшому скасовуються у процедурі адміністративного чи судового оскарження.

Приклад №2**Фіксовані непропорційні наслідки за дрібні порушення при фактичних перевірках**

Для фактичних перевірок типовими є ситуації застосування штрафів за формальні порушення, які не призводять до втрат бюджету. Наприклад, Раді відомі випадки, коли розбіжності в одній літері адреси акцизного складу податківці трактували як відсутність реєстрації такого складу взагалі та застосовували фіксовану ставку штрафу у розмірі 1 млн грн, що додатково тягнуло за собою невизнання реєстрації витратомірів на цих АЗС та накладення штрафу по кожному з них. Тобто виявлення недоліку у заяві про реєстрацію акцизного складу податківці могли ототожнити із виявленням нелегальної АЗС, а будь-які аргументи про необхідність дотримання принципу пропорційності відкидалися.

Іншим прикладом є сфера застосування реєстраторів розрахункових операцій, яка вирізняється тривалістю періодів, за які накладаються санкції. Так, вбачаючи неналежне, на переконання контролюючого органу, зазначення обов'язкових реквізитів у фіскальних чеках, штраф може сягати ледь не 100% річної виручки (при тому, що ці кошти були фіскалізовані, відповідно, з них були сплачені податки). З досвіду Ради, таких прикрих ситуацій можна було б уникнути, якби податкова, побачивши це порушення у своїй інформаційній базі, ще на ранніх етапах повідомила платника про необхідність коригування реквізитів, а не обирала замість цього «накопичувальний» підхід.

Зазвичай, коли відповідні порушення досягають стадії судового оскарження, адміністративні суди приходять до висновку про те, що відповідні рішення не відповідають встановленим у процесуальному законі критеріям-принципам рішень суб'єктів владних повноважень.

Приклад №3**Неврахування об'єктивної зміни умов господарювання внаслідок війни**

Відсутність належного сприйняття умов воєнного стану з боку органів ДПС Рада фіксувала в численних справах про оскарження штрафів за несвоєчасну реєстрацію ПН/ПК, яка відбувалася через тривалі відключення світла, пов'язані з атаками на енергетичну інфраструктуру. В цих справах колізії норм, що передбачали різні часові обмеження для реєстрації ПН/ПК, тлумачились на користь податкового органу; сертифікати Торгово-промислової палати про форс-мажор не брались до уваги; закон про пом'якшення відповідальності, на який підприємці поклали надії, не був прямо наділений ретроактивною дією, – тому штрафів уникнути не вдавалось.

Активізувались у 2023 році і перевірки щодо дотримання граничних строків валютних розрахунків – їх кількість і здійснені за їх результатами донарахування зросли в декілька

разів. При цьому, блокада морських портів призвела до того, що товари не могли бути вчасно ввезені на митну територію України, тому підприємці намагались реалізувати їх закордоном. Інколи через значні збитки товари доводилось продавати по ціні нижчій, ніж придбання. Однак неповернення повної вартості товарів, яка була первинно сплачена за них, під час перевірок податкова розцінювала як порушення та нараховувала пеню на різницю між сумами, хоча таке порушення фізично не могло бути усунуте, оскільки товар вже був повністю проданий, а профільний порядок вказує на достатність факту реалізації товару в повному обсязі для закриття валютного контролю, незалежно від суми.

Ще одним прикладом є сприйняття територій ведення бойових дій: Рада була свідком відмов у відшкодуванні ПДВ через те, що основний засіб знаходиться на цих територіях. На переконання податківців, якщо існує ризик знищення лізингової сільськогосподарської техніки, яка обробляє землю в Харківській області, або ж придбаних виробничих потужностей у Херсонській області, то право на бюджетне відшкодування сум ПДВ, сформованих з них, відсутнє. Однак чинні норми ПК не пов'язують вказане право із ризиком знищення об'єкта оподаткування або його знаходженням на територіях, де ведуться бойові дії. ПК чітко вказує, що право на бюджетне відшкодування відсутнє, якщо має місце доконаний факт знищення об'єкта оподаткування¹⁷, а не гіпотетичний ризик (оскільки він існує на всій території України).

Існують також й інші практики аудиторів, які Раді доводиться зустрічати. Так, оскільки норми ПК та законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи, є рамковими, вони не врегульовують напряму кожен окрему ситуацію у господарській діяльності. Зазначене дозволяє аудиторам тлумачити фактичні обставини діяльності у той спосіб, який дозволить їм донарахувати грошові зобов'язання, що протирічить презумпції правомірності рішень платника податків¹⁸. Часто цим підходом аудитори користуються під час перевірок щодо ПДВ, де вони приходять до висновків про використання тих чи інших товарів, робіт чи послуг не у господарській діяльності чи про нереальність господарських операцій. Однак такі практики можуть також зустрічатися і під час інших видів перевірок.

Звичайно, що для обґрунтування кожної з описаних у прикладах вище ситуацій у податковому законодавстві знайдеться норма. Питання лише, чи буде вона застосована добросовісно, справедливо та пропорційно, – власне, у спосіб, який очікує підприємець.

Проблема №2

є перевірка – є донарахування

Остаточне скасування мораторію на проведення перевірок з грудня 2023 року бізнес-спільнота зустріла із занепокоєнням. Для з'ясування його причин Рада провела декілька раундів зустрічей з представниками бізнесу, бізнес-асоціаціями та галузевими експертами, а також організувала опитування, в якому взяли участь 90 респондентів.

¹⁷ Пункт 69.29 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК.

¹⁸ Підпункт 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 ПК.

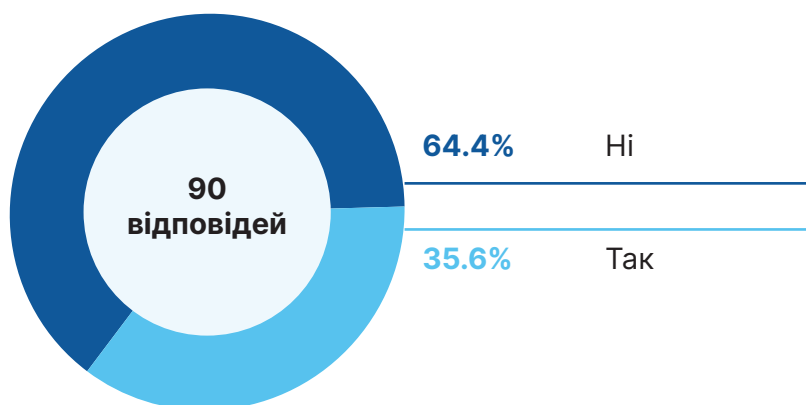
Під час обговорень підприємці здебільшого акцентували увагу на тому, що, за їх відчуттями, **податкові перевірки переслідують не мету дисциплінування, а є намаганням віднайти порушення для здійснення донарахування будь-якою ціною**, щоби «виправдати» обґрунтованість ініційованої перевірки. А у випадку невиявлення порушень представники бізнесу повідомили, що на власному досвіді стикалися із проханнями перевіряючих самостійно навести хоча б якісь дрібні порушення, щоб здійснити донарахування, позаяк закінчити перевірку без донарахувань або штрафів не можна.

З метою встановлення того наскільки поширеною є така практика, Рада поставила

відповідні питання в опитувальнику для необмеженого кола осіб.

35.6% респондентів повідомили, що за останні сім років стикалися із ситуаціями, коли податковий інспектор, не виявивши порушень під час перевірки, просив самостійно на них вказати, щоб здійснити хоча б якесь донарахування. Прохання обґрунтовувалися вказівками керівництва, необхідністю виконання т.зв. «плану донарахувань»¹⁹, від виконання якого залежать премії аудиторів, та неможливістю завершити перевірку без акту, оскільки ДПС призначить повторну перевірку і наслідки будуть ще жорсткішими. Як повідомили респонденти, такі ситуації траплялися під час всіх видів податкових перевірок²⁰.

Чи стикалися Ви за останні 7 років із ситуаціями, коли податковий інспектор, не виявивши порушень під час перевірки, просив Вас самостійно навести якісь порушення, щоб здійснити хоча б мінімальне донарахування?



Який вид перевірки це був?

32 відповіді

Позапланова

19 | 59.4%

Планова

18 | 56.3%

Камеральна

10 | 31.3%

Фактична

7 | 21.9%

¹⁹ У ході дослідження Раді не вдалося встановити фактів, які б підтверджували наявність такого плану.

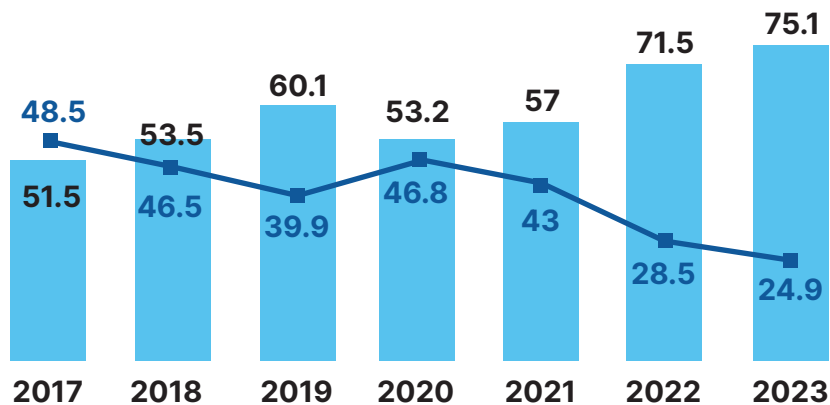
²⁰ Респонденти мали можливість обирати кілька варіантів відповідей.

Зі свого боку, представники бізнесу під час зустрічей повідомляли, що їм **практично ніколи²¹ не доводилось стикатись із ситуаціями, коли за результатами перевірки податківці складали довідки.**

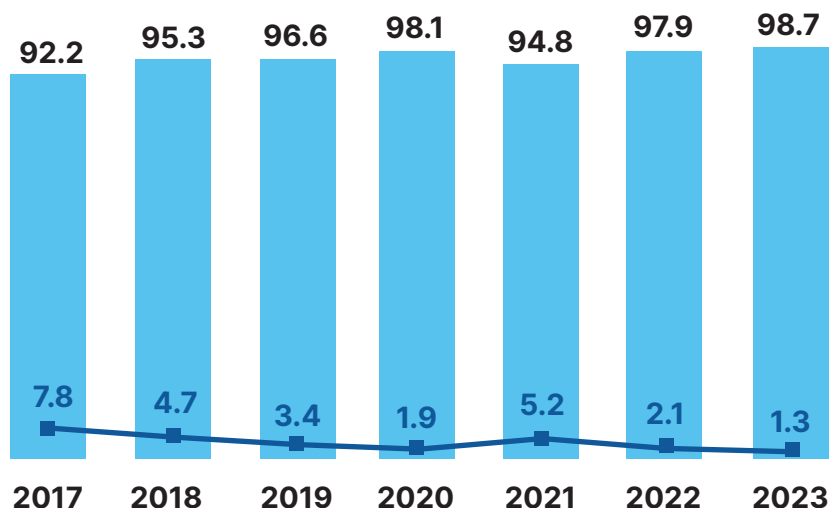
Такі відчуття бізнесу цілком корелюють із офіційними статистичними даними. Так, відповідно до відомостей, наданих ДПС,

у середньому протягом 2017-2021 років **в 74% випадків** перевірки (за виключенням камеральних) завершувалися складанням актів, а в 2022-2023 роках цей показник **зріс до 85%**. На графіках нижче зображені характерні для кожного виду таких перевірок тенденції складання актів та довідок.

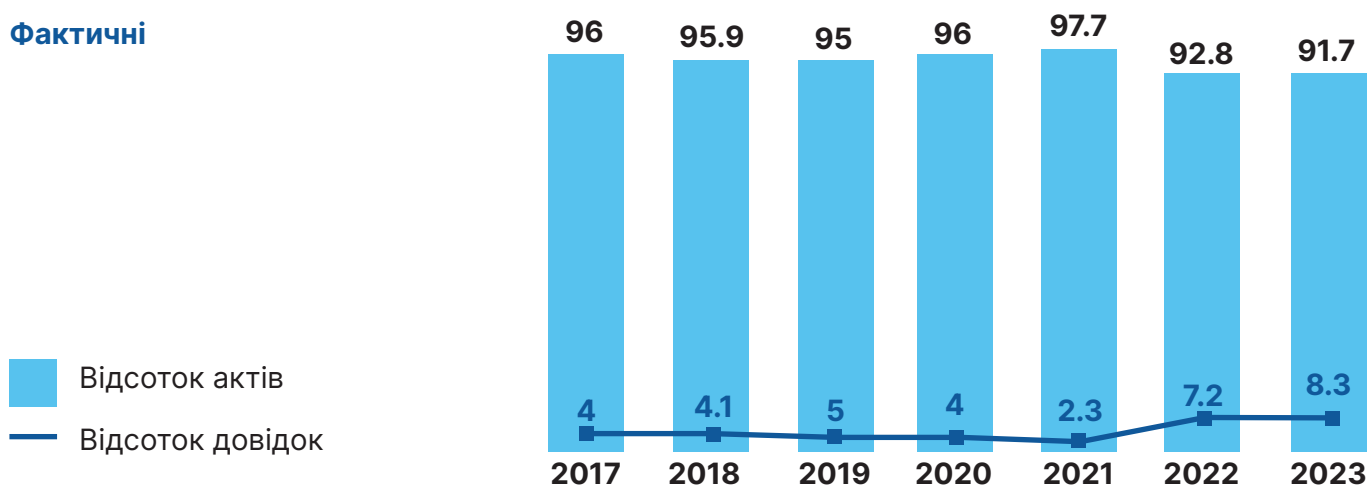
Документальні позапланові



Документальні планові



Фактичні



²¹ Згідно з результатами опитування Ради бізнес мав досвід отримання довідки тільки у 20% випадків, в решті ж 80% – складався акт.

Як вбачається з графіків, протягом семи років загальна тенденція для фактичних та планових перевірок є сталою: **понад 90% цих перевірок завершуються складанням акта**. Для позапланових перевірок тенденція є суттєво іншою: якщо в 2017 році більше половини позапланових перевірок завершувались довідками, то з 2018 року пропорція почала змінюватись у бік поступового збільшення актів, досягнувши в 2023 році максимальної позначки – **75%**.

Начебто виглядає, що податкові перевірки мали б бути справді ризикоорієнтованими, що підтверджується виявленням у їх ході фактів порушень та невтручання в діяльність сумлінних платників. Та чи є знайдені порушення завжди обґрунтованими?

Відповідь на це питання Рада вирішила пошукати у власній базі даних. Для цього Рада проаналізувала ситуацію із адміністративним і судовим оскарженням результатів податкових перевірок на основі опрацьованих нею скарг з цієї тематики.

Так, протягом 2017-2023 років Рада отримала 1430 скарг на результати податкових перевірок. З них було взято

у роботу 1152 скарги (80.6%), в межах яких Рада висловлювала свою правову позицію ДПС у процедурі адміністративного оскарження на підтримку бізнесу.

За ці сім років всього в 408 справах (35.4%) Раді вдалося переконати ДПС в необхідності скасувати донарахування у позасудовому порядку. Решта ж справ були закриті у зв'язку із недосягненням успіху в процесі адміністративного оскарження.

Із Єдиного державного реєстру судових рішень було встановлено, що **скаржники Ради звернулися до суду у 644 справах, тобто у ~87% справ, закритих без успіху**.

Якщо дивитися лише на рішення, в яких суд вирішив справу по суті, відсіявши при цьому справи, де наразі є тільки процесуальні рішення, то суди на кожному із етапів судового оскарження підтримують позицію бізнесу у ~82% випадків.

Така тенденція також прослідковується, якщо аналізувати лише ті рішення, що набрали законної сили: тут **відсоток справ, де результат повністю або у більшій частині суд приймає на користь бізнесу, становить ~85%**.

1430

всього надійшло скарг на результати перевірок

1152

80.6%

скарги взято в роботу

744

64.6%

скарги, в яких не досягнуто успіху в адміноскарженні

644

86.6%

оскаржено в судовому порядку після адміноскарження



Таким чином, із статистики справ Ради вбачається, що **рівень підтвердження судом результатів процедури адміністративного оскарження на основі рішень, що набрали законної сили, складає лише 15%**.

У рамках дослідження Рада також встановила, що у 2017 році цільове значення частки підтвердження судами рішень, прийнятих центральним апаратом ДПС за результатами процедури адміністративного оскарження, було встановлене на рівні 50%, а стратегічне - 85%. Рада не змогла віднайти публічної комунікації ДПС відносно успіхів у досягненні цих показників діяльності. Разом з цим, за даними самої ДПС, **протягом 2021-2023 років на користь органів ДПС суди ухвалювали від 30% до**

35% рішень у справах, що попередньо проходили процедуру адміністративного оскарження²².

Між тим, Мінфін у паспортах бюджетних програм²³ щорічно встановлює кількісний і вартісний показники ефективності (КРІ) ДПС в судових спорах. Останніми роками кількісний показник був встановлений на рівні ~44%²⁴, а вартісний - ~55%²⁵. І хоча з публікацій ДПС вбачається, що податкові органи, як правило, досягають ці КРІ, особливо у вартісному вимірі²⁶, вони свідчать про те, що суд є важливим учасником податкових відносин, і ситуація в цілому буде для держави задовільною, навіть якщо половина рішень органів ДПС не вистоять у судах.



²² 2021 рік – 34%; 2022 рік – 30%; 2023 рік – 35%.

²³ За КПКВК 3507010 «Керівництво та управління у сфері податкової політики».

²⁴ 2017 рік – 40%; 2018 рік – 30% (або 55.2%, як було визначено на вебсайті ДПС); 2019 рік – 56.2%; 2020 рік – 43%; 2021 рік – 44%; 2022 рік – 44%; 2023 рік – 44.5%.

²⁵ 2017 рік – 50%, 2018 рік – 40% (або 41,4% як було визначено на вебсайті ДПС); 2019 рік – 46%, 2020 рік – 54.5%, 2021 рік – 55.5%, 2022 рік – 55.5%, 2023 рік – 56%.

²⁶ Згідно з даними ДПС виконання вказаних показників було таким: у 2021 році кількісний – 64.3%, вартісний – 73.7%; у 2022 році кількісний – 49.9%, вартісний – 56.3%; у 2023 році кількісний – 45.1% та вартісний – 58.8%.

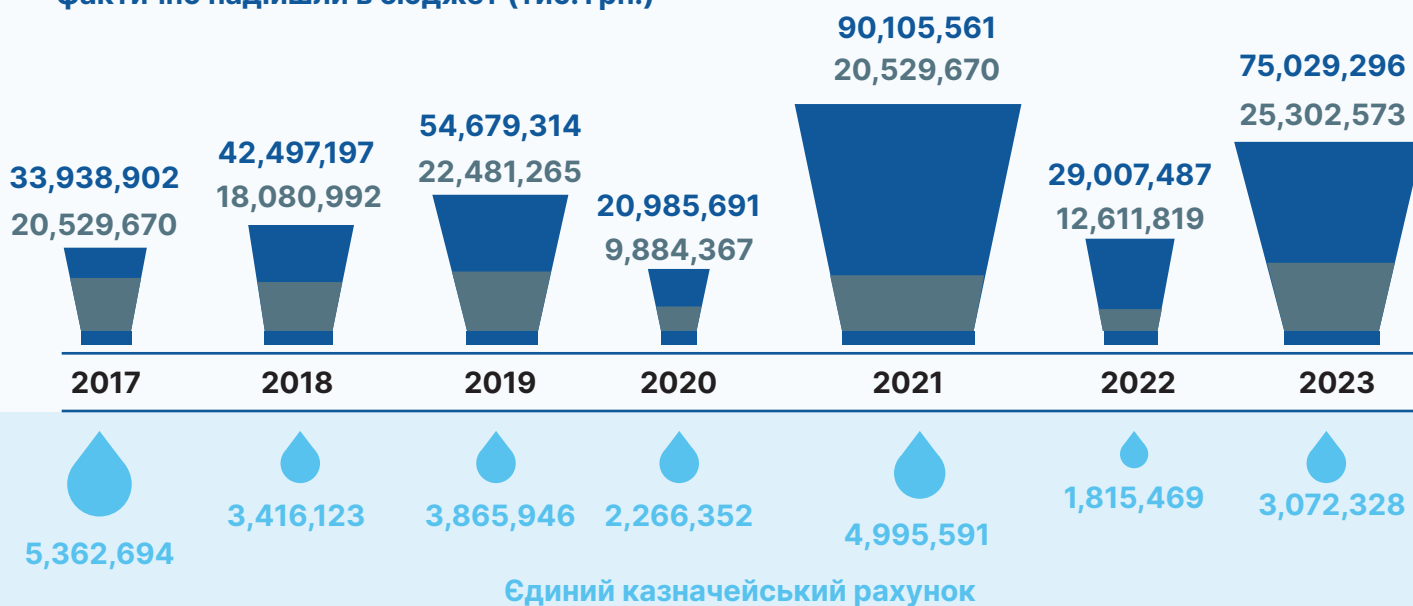
Проблема №3

багато донарахувань – мало узгоджень

Говорячи про здійснені донарахування²⁷, слід наголосити на тому, що вони автоматично не тягнуть за собою надходження до бюджету: спершу вони мають пройти етап узгодження, який у сьгоднішніх реаліях може розтягнутися на роки.

Загальну картину по донарахуваннях можна побачити на графіку нижче, що сформований на підставі відомостей ДПС²⁸:

Співвідношення сум грошових зобов'язань, що були донараховані, узгоджені та фактично надійшли в бюджет (тис. грн.)



Всього донараховано

Всього надійшло у бюджет

Всього узгоджено

²⁷ Без урахування зменшення сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість.

²⁸ У відповідь на запит, який стосувався суб'єктів господарювання, ДПС надала такі показники грошових зобов'язань:

- 1) сума донарахованих грошових зобов'язань органами ДПС
- 2) сума узгоджених грошових зобов'язань, що були донараховані органами ДПС
- 3) сума грошових зобов'язань, що фактично надійшла до бюджету від суб'єктів господарювання по донарахованих грошових зобов'язаннях органами ДПС

Із графіка вбачається **формування «розривів» між трьома категоріями грошових зобов'язань: «донараховані-узгоджені», «донараховані-сплачені» та «узгоджені-сплачені»:**

- Згідно з Нацстратегією поліпшення ефективності механізмів роботи із розривом по показнику «узгоджені-сплачені», тобто з податковим боргом, є одним із пріоритетів державної податкової політики в середньостроковій перспективі. Ця категорія донарахувань не є предметом цього дослідження, оскільки йдеться про підтверджені результати податкових перевірок, тобто спір про їх обґрунтованість відсутній.
- Показник «донараховані-сплачені» є індикатором, що може вказувати в цілому на фінансовий ефект для бюджету усього комплексу проведених перевірочних заходів: доперевірочної роботи, власне аудиту, розгляду заперечень та скарг, судового оскарження. У 2017 році Мінфін вперше та єдиний раз встановив у якості KPI, що частка сплачених грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового та митного аудиту, мала б становити не менше 30%²⁹. Рада позбавлена можливості оцінити, наскільки 30%-ий показник свого часу був амбітним, проте, за підрахунками Ради³⁰, впродовж останніх семи років максимальний пік для цього показника сягнув 15.8%, і це було у 2017 році³¹. На жаль, Рада не має якісного доступу до необхідної інформації (зокрема, розмірів заробітних плат залучених співробітників органів ДПС, судових витрат та ін.), щоби порахувати, скільки державі «коштує» проведення податкових перевірок задля тих надходжень до бюджету, які вдається згодом отримати. Водночас, Рада сподівається, що Рахункова палата зможе надати оцінку ефективності витрат бюджету³² на супровід усього спектру перевірочної роботи, включаючи подальше відстоювання результатів податкових перевірок у судах.
- Суттєвий розрив існує між показниками «донараховані-узгоджені», тобто грошовими зобов'язаннями, донарахування яких суб'єкти господарювання не визнали правомірними³³, що **залишився поза увагою дорожньої мапи податкових реформ у Нацстратегії**. Він також перестав визначатися як один із KPI після 2020 року, хоча до того встановлювався на рівні 30-35%³⁴, стратегічну ціль було визначено на рівні 75%. Водночас, цей показник найбільше турбує бізнес, оскільки **по суті демонструє кількість обґрунтованих донарахувань**, тобто тих, які в подальшому підтверджуються за результатами оскаржень. Саме тому далі Рада вирішила проаналізувати цей «розрив» детальніше.

²⁹ За даними ДПС у 2017 році відсоток надходжень від донарахованих грошових зобов'язань становив 19% при KPI у розмірі 30%. У наступних роках цей показник не визначався у якості KPI та, як повідомила ДПС, фактично сягнув таких результатів: 2018 рік – 22.2%; 2019 рік – 19.9%; 2020 рік – 27.2%; 2021 рік – 41.8%; 2022 рік – 12.2%; 2023 рік – 18.7%.

³⁰ Рада самостійно розрахувала відсоток надходжень від донарахованих грошових зобов'язань за формулою: («Сума грошових зобов'язань, що за звітний рік фактично надійшла до бюджету від суб'єктів господарювання по донарахованих грошових зобов'язаннях органами ДПС» / «Сума донарахованих грошових зобов'язань органами ДПС за відповідний звітний рік») * 100%.

³¹ Застосована Радою формула дозволила отримати такі показники: 2017 рік – 15.8%; 2018 рік – 8%; 2019 рік – 7.1%; 2020 рік – 10.8%; 2021 рік – 5.5%; 2022 рік – 6.3%; 2023 рік – 4.1%.

³² У межах проведення аудиту ефективності на тему: «Результати адміністративного та судового оскарження рішень, прийнятих контролюючими органами».

³³ Донараховані грошові зобов'язання, які бізнес ще оскаржує та які вже були скасовані.

³⁴ 2017 рік – 35%; 2018 рік – 30%; 2019 рік – 33%; 2020 рік – 33%.

Насамперед варто враховувати, що здійснення донарахувань – не єдиний вид фінансових наслідків, який може застосовуватись до суб'єктів господарювання після складання акта перевірки. До прикладу, ще одним видом наслідків може бути відмова у бюджетному відшкодуванні ПДВ як з донарахуванням грошових зобов'язань³⁵, так і без³⁶.

Відстрочення моменту узгодження донарахувань означає, що коли держава претендуватиме на отримання відповідних сум до бюджету по завершенню судових процедур, ці кошти втраять вартість з

плином часу. Те ж саме стосується і сум бюджетного відшкодування, які можуть «зависнути» у бюджеті на роки. Однак в той час як держава зможе компенсувати собі зміну вартості грошей у часі пенею³⁷, **дзеркальна норма для платників щодо затримання сум бюджетного відшкодування зупинена на період дії форс-мажорних обставин**³⁸, а жодної опції задля компенсації втрат необґрунтовано зменшених сум від'ємного значення ПДВ узагалі не передбачено. А це свідчить про суттєвий дисбаланс сил, що також не сприяє побудові довірливих відносин.

З огляду на те, що ПДВ є найбільшою статтею надходжень до державного бюджету, то до нього завжди зберігається доволі прискіплива увага податківців.

Як відомо, 2022 рік став кризовим для бізнесу не лише через труднощі, спричинені війною, а й у зв'язку із радикальними змінами в підходах до адміністрування ПДВ через СМКОР³⁹ та затримками із відшкодуванням ПДВ, право на яке було підтверджене контролюючим органом або судом.

За результатами дослідження статистики ДПС в межах даного розслідування Рада встановила, що підприємці в 2022 році зіштовхнулися додатково ще й зі збільшенням відмов у бюджетному відшкодуванні, тобто коли право на відшкодування не було визнане податковими органами за результатами перевірок. Незважаючи на те, що в грошовому виразі сума ПДВ, у відшкодуванні якої було відмовлено⁴⁰ в 2022-2023 роках, не виглядає значною у порівнянні із відшкодованою, – відсоткове співвідношення вказує на **зростання частки відмов у понад 2 рази в порівнянні із 2020-2021 роками**.

³⁵ По податкових повідомленнях-рішеннях за формою «В1» (ППР за ф. В1).

³⁶ По податкових повідомленнях-рішеннях за формою «В3» (ППР за ф. В3).

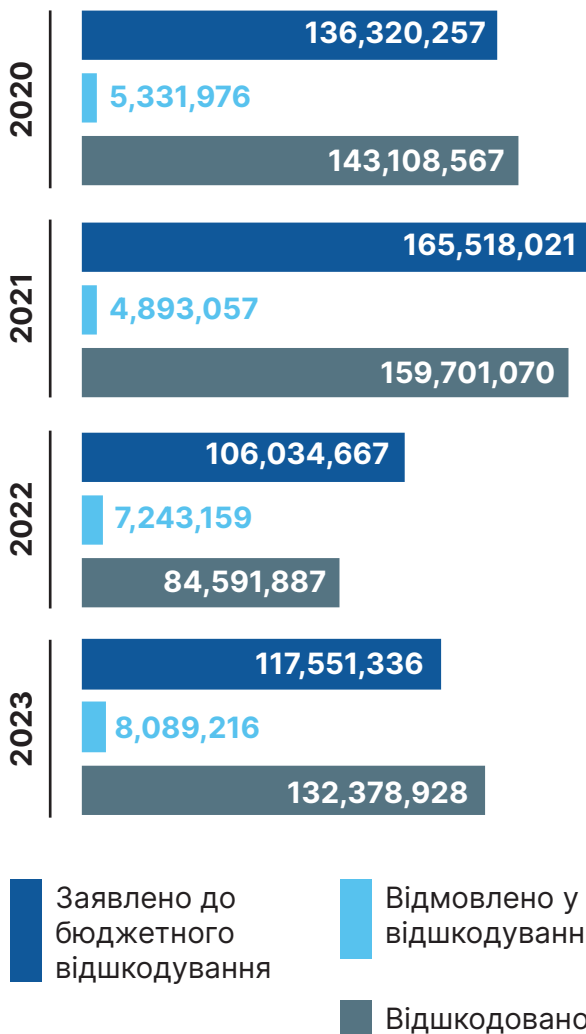
³⁷ Стаття 129 ПК.

³⁸ Абзац третій пункту 200.23 статті 200 ПК.

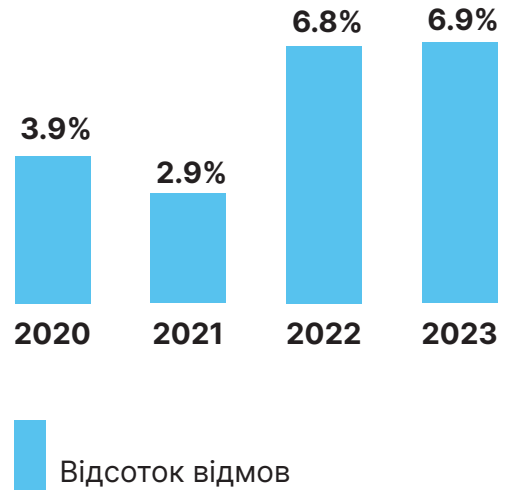
³⁹ Йдеться про зміни до першого критерію ризиковості здійснення операцій. Детальніше у звіті «[СМКОР як інструмент адміністрування ПДВ](#)».

⁴⁰ Йдеться про сукупний показник суми ПДВ, у відшкодуванні якої було відмовлено за результатами податкових перевірок по ППР за ф. В1 та ППР за ф. В3.

Суми ПДВ, заявлені до відшкодування, відшкодовані і відмовлені у відшкодуванні по ППР за ф. В1 та В3 (тис. грн.)

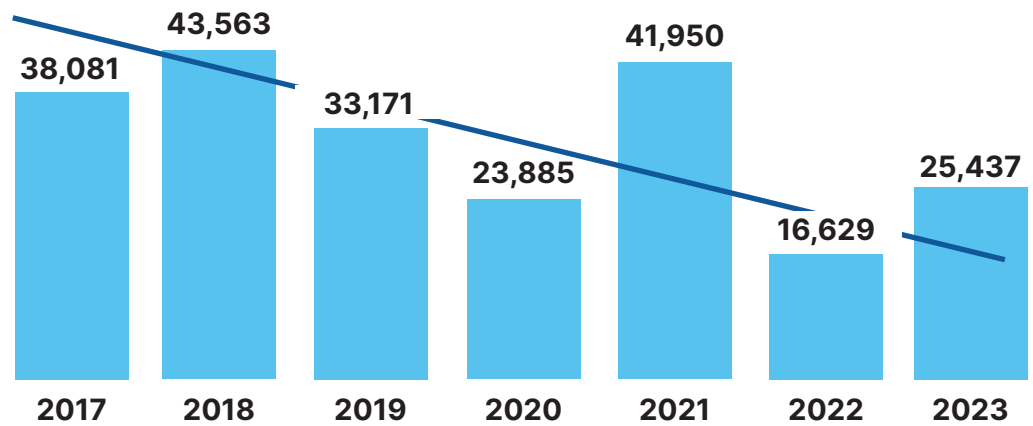


Частка сум ПДВ, відмовлених у відшкодуванні по ППР за ф. В1 та В3, до заявлених до відшкодування

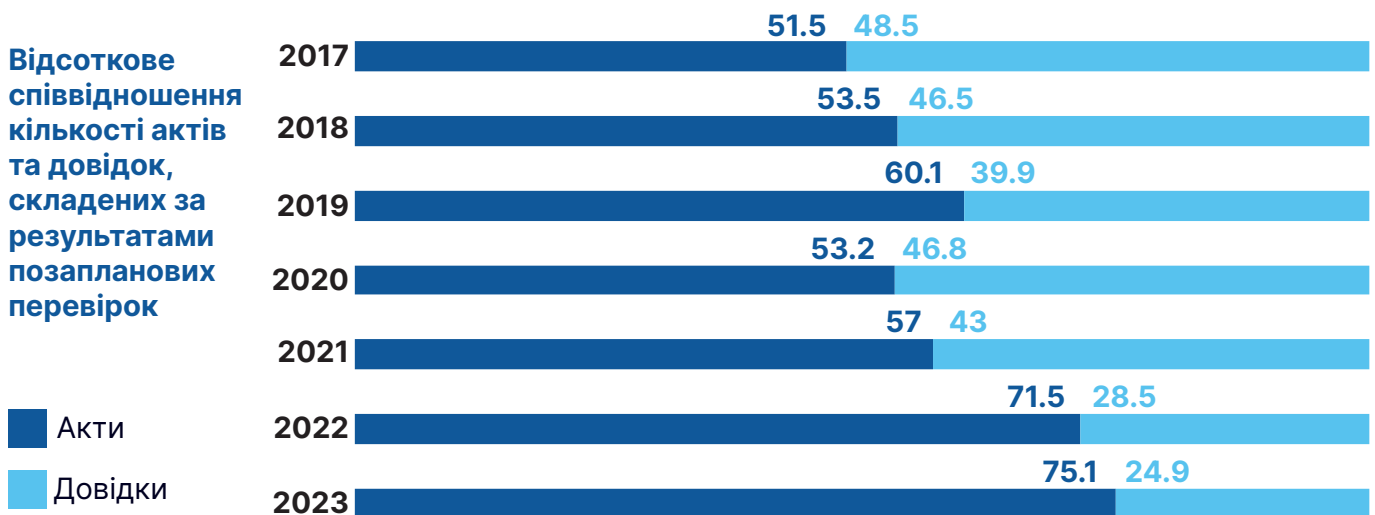


Попри те, що з об'єктивних причин 2022 рік не можна вважати порівнюваним із сусідніми 2021 та 2023 роками, Рада звернула увагу на те, що **пропорція перевірок, які завершилися актом у цей період, зростає до 71.5%, що майже на чверть більше, ніж у 2021 році (тоді показник становив 57%)**. Факт зменшення кількості цих перевірок у 2022 році насамперед пов'язаний із особливостями законодавства у період воєнного стану (призупинення бюджетного відшкодування протягом березня-травня, перенесення термінів проведення камеральних проведення камеральних для звітних періодів лютий-липень, збільшення до 60 днів законодавчо встановлених термінів проведення документальних перевірок тощо). Але він також може свідчити й про спад економічної активності бізнесу та в цілому зниження його дохідності (адже це є опосередкованим індикатором зменшення кількості випадків декларування/заявлення до бюджетного відшкодування сум ПДВ більше 100 тис. грн). Відповідно, економічно активна частина бізнесу могла відчувати більш прискіпливу увагу податкових органів в порівнянні із попередніми роками.

Кількість проведених документальних позапланових перевірок



Відсоткове співвідношення кількості актів та довідок, складених за результатами позапланових перевірок



На відміну від перевірок, які завершуються донарахуванням грошових зобов'язань та ефект від яких для бюджету може наступити тільки у випадку їх узгодження, відмова у бюджетному відшкодуванні має **«МИТТЄВИЙ» ефект**. Тому в цьому контексті припущення бізнесу щодо причин «нав'язування» порушень можуть мати логічне підґрунтя.

При цьому, слід не забувати, що наразі господарські операції спершу проходять перевірку через СМКОР (запровадження якого було покликане замінити перевірки по безтоварності операцій та надати гарантії бізнесу про безспірність податкового кредиту⁴¹), де кожна взаємодія із податковою, як-то зупинення реєстрації ПН/РК, подання таблиці даних чи ризиковість, вимагає проходження квазі податкової перевірки, під час якої комісії перевіряють все – від вчинених господарських операцій до податкового навантаження, основних засобів та рівня заробітних плат. Далі ж при декларуванні/заявленні до відшкодування ПДВ більше 100 тис. грн платник проходить повноцінну камеральну і, де це доцільно, документальну позапланову перевірку, в ході якої знову перевіряється реальність цих операцій. При цьому, успішна реєстрація ПН/РК за рішенням комісії регіонального або центрального рівня на попередньому етапі не гарантує, що ті ж самі операції не будуть піддані сумніву під час позапланової перевірки. Негарантованість податкового кредиту по операціях, які були попередньо «верифіковані» через СМКОР, підриває не лише довіру бізнесу до контрольно-перевірочних заходів (оскільки суперечить нормам ПК), а й **викликає питання до довіри всередині податкової – між відділами аудиту та управління ризиками**.

⁴¹ Йдеться про абз. 3 п. 201.10 ст. 201 ПК, відповідно до якого ПН/РК, складені та зареєстровані після 01.07.2017 в ЄРПН 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.



Звичайно, що не всі неузгоджені грошові зобов'язання можуть вважатися безпідставно донарахованими, оскільки остаточне рішення за результатами оскарження може бути прийняте як на користь платника, так і на користь податкової. Арбітром у цьому процесі є ДПС на етапі адміністративного оскарження та суд – під час судового оскарження.

Проте бізнес нерідко скептично ставиться до процедури адміністративного оскарження в ДПС, вважаючи, що їй бракує неупередженості. Такий скептицизм має й певне об'єктивне підґрунтя у вигляді КРІ, який може сприйматись як **верхня межа задоволення скарг за вартісним критерієм**⁴². КРІ в поточній редакції може слугувати негативним стимулом для ДПС, адже природне бажання не перевищити КРІ може бути сильнішим за прагнення до об'єктивної оцінки обставин адміністративної скарги. Як наслідок, це може призвести до продукування відмов у задоволенні обґрунтованих адміністративних скарг з метою дотримання встановленого «ліміту» та можливості перенести

відповідальність за прийняття остаточного рішення на суд. Відповідно, щоб даний КРІ міг слугувати об'єктивним індикатором якості висновків податкових перевірок він має встановлюватися **не для ДПС, а для регіональних податкових органів**, які безпосередньо проводять перевірки та формують висновки в актах. **ДПС же ж має бути не обмеженою ані кількісним, ані вартісним показником задоволення адміністративних скарг.**

Що стосується судів, то відповідно до наданої ДПС статистики протягом 2017-2023 років бізнесу було донараховано 346.2 млрд грн грошових зобов'язань. У цей час у суді оскаржувалося 358.3 млрд грн донарахувань. Такі високі показники є очевидним виявом **масового невизнання суб'єктами господарювання результатів податкових перевірок.**

Як вбачається із графіка нижче, збільшення судових оскаржень кореспондує із загальним збільшенням донарахувань у відповідних періодах.

⁴² КРІ під назвою «Частка скасованих грошових зобов'язань, донарахованих підрозділами аудиту за результатами адміністративного оскарження, у загальній сумі оскаржуваних податкових повідомлень-рішень, щодо яких прийнято рішення (рівень скасування в адміністративному порядку)», який протягом 2018-2023 склав від 20% до 16%.

Співвідношення донарахованих грошових зобов'язань та тих, що оскаржуються в судовому порядку (тис. грн.)



Такий високий показник оскарження результатів податкових перевірок може бути пов'язаний не лише із незгодою з донарахуваннями, а й із недовірою до процедури адміністративного оскарження в ДПС та хорошими судовими перспективами

для платників. Це призводить до **перевантаження судової системи, яка реагує на нього надмірно тривалим розглядом справ**⁴³, що, своєю чергою, негативно впливає на усіх учасників правовідносин.

51.85% скарг на результати податкових перевірок, що надійшли від бізнесу до Ради протягом 2023 року, у географічному зрізі стосуються міста Києва і Київської області. До грудня 2022 року судове оскарження результатів таких перевірок здійснювалось до двох окремих судів першої інстанції – Окружного адміністративного суду міста Києва (**ОАСК**) та Київського окружного адміністративного суду (**КОАС**).

У грудні 2022 року ОАСК, який розглядав спори за участю столичних платників, був ліквідований⁴⁴. Замість нього передбачається створення Київського міського окружного адміністративного суду, а на час «перехідного» періоду справи передаються та розглядаються КОАС (який раніше розглядав справи тільки Київської області). Вже понад рік цей суд, у якому наразі працює лише 30 суддів (при цьому троє із них тимчасово не виконують повноваження), намагається впоратись із власним «обласним» навантаженням, а також «столичним», яке раніше розподілялось між 49 суддями ліквідованого ОАСК. За 2023 рік відсоток розгляду справ КОАС склав 43%, що свідчить про досить значне накопичення нерозглянутих справ⁴⁵.

⁴³ Під час аналізу судового шляху справ, закритих Радою у зв'язку із недосягненням успіху, було встановлено, що деякі справи перебувають на стадії відкриття провадження ще з 2018-2019 років без ухвалення рішення навіть на рівні суду першої інстанції.

⁴⁴ На підставі Закону України «Про ліквідацію Окружного адміністративного суду міста Києва та утворення Київського міського окружного адміністративного суду» від 13.12.2022 №2825-ІХ.

⁴⁵ Детальніше в [Аналізі стану здійснення правосуддя адміністративними судами у 2023 році](#).

Із досвіду Ради, перевантаження КОАС подекуди призводить не лише до тривалого проходження процедури узгодження грошових зобов'язань, а й має протилежний ефект – передчасне «технічне» узгодження. Тобто в ситуаціях, коли бізнес подав позовну заяву про визнання протиправними і скасування податкових повідомлень-рішень, справу було зареєстровано та присвоєно номер, однак суд своєчасно не розглянув питання про відкриття провадження, – податкова може розцінити грошові зобов'язання як узгоджені та вимагати погашення «заборгованості», що тягне за собою наступні скарги від платників.

Загальний же рівень ефективності судового перегляду можна оцінити по нижченаведеному графіку, з якого вбачається, що частка грошових зобов'язань, щодо якої судові рішення набувають законної сили, є доволі незначною в порівнянні із загальною сумою донарахувань, що перебувала в оскарженні.

Частка грошових зобов'язань, стосовно яких судові рішення набрали законної сили (тис.грн.)

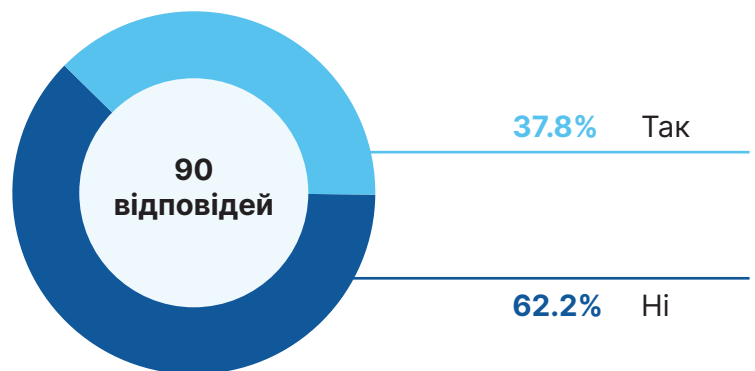


Надаючи Раді судову статистику, Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду так прокоментував ситуацію із значним навантаженням по податкових спорах: «Аналіз судової практики вказує на те, що податкові органи вважають за потрібне довести розгляд усіх справ до Верховного Суду, маючи водночас власну процедуру перегляду своїх рішень – адміністративне оскарження. Кількість відмов у відкритті касаційного провадження свідчить про марну витрату коштів і часу як працівників податкових органів, так і суду, суддів. Показник повернення касаційних скарг вказує на їх неякісну підготовку, незважаючи на чіткі вимоги, установлені процесуальним законом до їх форми, і чисельну судову практику із цих питань. **За результатами аналізу судових рішень можна дійти висновку, що податкові органи реалізують свої повноваження не як служба надання сервісних послуг платникам податків, а як орган, що виконує контролюючу та фіскальну функції.** Крім того, мінливість податкового законодавства, на жаль, не сприяє податковій дисципліні».

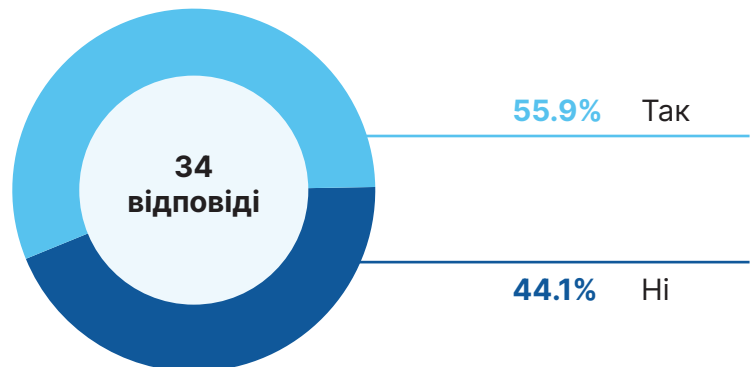
Активне використання судових процедур для узгодження результатів податкових перевірок може свідчити про перекладання юридичної відповідальності за поведінку податкових органів із ДПС на суди. За цих умов **двосторонні відносини «податкова – платник» по суті стають тристоронніми**, оскільки суд є їхнім дуже ймовірним (якщо не обов'язковим) учасником на шляху до фіналізації результатів кожної окремо взятої податкової перевірки.

Як наслідок, бізнес сприймає податкові перевірки як додаткове адміністративне та фінансове навантаження із супроводу їх проведення та подальшого оскарження. Відповідаючи на питання опитувальника Ради, **більше третини респондентів** повідомили, що до структури планових витрат закладають витрати на супровід перевірок. З них більше половини повідомили, що закладають в ціну продукту, який постачають, показники планових витрат на адміністрування перевірок, що відповідним чином **впливає на кінцевого споживача**.

При здійсненні бізнес-планування чи закладаєте Ви до структури витрат адміністрування податкових перевірок та їх наслідків?



Чи закладаєте Ви в ціну продукту, який постачаєте, показники планових витрат на адміністрування податкових перевірок?



З іншого боку, нині це все змушує державу замислюватися над альтернативами, як-то податкова медіація, та стимулами для платників. Так із відновленням податкових перевірок з'явилося правило⁴⁶, за яким на період дії воєнного, надзвичайного стану платник звільняється від штрафу і пені, якщо самостійно оплатить донараховані зобов'язання протягом місяця і не оскаржуватиме їх.

⁴⁶ Підпункт 69.37 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК.

ВИСНОВКИ

Взаємна довіра бізнесу до держави в особі податкових органів і навпаки є довготривалим процесом визнання і прийняття інтересів та потреб одне одного. Період кризи є часом для рішучих дій, від яких стратегічно буде залежати посилення або послаблення довіри.

І хоча Нацстратегія називає корупцію основною перешкодою для довіри, Рада вважає, що дане дослідження може поставити під сумнів це твердження. Адже передумовою для самої корупції та, відповідно, ще більш важливою перешкодою для побудови довіри, є усталені **формалістичні підходи держорганів, зокрема, в контексті перевірок.** Адже забезпечення лише менше 1% надходжень до бюджету в результаті проведення податкових перевірок здійснюється за умовами правил гри, справедливості яких не визнається. При цьому, з імовірністю 85% податківці знайдуть порушення, а якщо їх Рада бізнес-омбудсмена не допоможе скасувати в адміністративному порядку, то шанс на успіх в суді сягатиме тих же 85%. **Але на усьому цьому тернистому шляху будуть перевантажені усі: і підприємці, і податківці, і суди, і навіть представники Ради, буде витрачено час, кошти і віру в світле майбутнє.** Такий стан речей уже зараз призвів до того, що рівень довіри до регіональних податкових органів в контексті проведення перевірок становить лише 13.3%, а до центрального апарату ДПС – 18.9%.

Проведене дослідження дає Раді підстави стверджувати про те, що **впродовж останніх семи років конфігурація ключових проблем довкола податкових перевірок в цілому не змінилася**, і колишні рекомендації Ради у цій сфері значною мірою залишаються актуальними. З іншого боку, це свідчить

про те, що давні проблеми не вирішуються і навіть поглиблюються (наприклад, для платників міста Києва через ігнорування проблеми із блокуванням доступу до суду після ліквідації ОАСК).

Стратегічні цілі діяльності, визначені на найрізноманітніших рівнях, у різні роки й на різний строк закріплені у планах діяльності ДПС, Мінфіну, КМУ та ін., на жаль, зачасту так і залишаються стратегічними, не переходячи у тактичну площину реалізації.

Як наслідок, сьогодні сама мета проведення податкових перевірок має бути переглянута на рівні держави. Доцільним вбачається підхід, за якого податкові перевірки не матимуть на меті здійснення донарахувань, а слугуватимуть авторитетним комплаєнс-чеком для платників з фокусом на надання професійних рекомендацій керівникам, бухгалтерам і юристам. Оцінка досягнення такої мети могла б здійснюватися на основі **рівня добровільного узгодження результатів податкових перевірок**, який, наскільки розуміє Рада, наразі жодним чином не вимірюється.

З точки зору Ради, наступні підходи можуть позитивно вплинути на ефективність податкових перевірок, а відтак – сприяти побудові довіри між бізнесом і державою. Ключем до цього є встановлення стратегічного показника рівня узгодження нарахованих грошових зобов'язань завдяки комплексу заходів, вжитих державою.



Спершу консультування

Рада переконана, що значну частину негативних фінансових наслідків податкових перевірок можна було б уникнути, якби податковий орган заздалегідь проінформував платника про необхідність коригування діяльності або усунення неточностей в документах. Уникнути таких прикрих ситуацій можна за допомогою реалізації принципу «Consult First», концепція якого була розроблена в Латвії в 2017 році⁴⁷.

Цей принцип передбачає, що органи влади мають надавати можливість тим, кого вони перевіряють, самостійно здійснювати необхідні коригування, оскільки будь-яке адміністративне провадження є складним процесом, який спричиняє великі витрати як органу влади, так і бізнесу. Тому застосування попередження є тим механізмом, який може зекономити фінансові та адміністративні ресурси обох сторін.

Згідно з цим принципом в основі державної політики мають лежати створення умов для бізнес-комплаєнсу. Це включає в себе наступне:

- головною метою перевірок є забезпечення комплаєнсу, а не накладення штрафу
- штрафні санкції мають бути пропорційними скоєним порушенням
- органи влади мають сприяти і підтримувати бізнес у прагненні самостійно коригувати свою діяльність з метою виконання обов'язків; якщо підприємець не співпрацює для усунення порушення, то штрафні санкції збільшуються
- має існувати чітка, прозора і зрозуміла для суспільства штрафна політика
- в межах повноважень визначаються єдині критерії застосування штрафних санкцій, які передбачають можливість не карати та вирішують корупційні ризики

Наразі в Україні принцип «Consult First» у податковій сфері обмежується лише незначною його складовою – інформуванням через [офіційний онлайн-майданчик ДПС](#), індивідуальні та узагальнюючі податкові консультації, «гарячі» лінії. Однак таких заходів недостатньо для збільшення довіри, оскільки інформаційні матеріали не покривають всього спектру можливих проблем бізнесу, не стосуються проблем кожного конкретного підприємця, а практичність їх правозастосування платниками викликає додаткові питання.

Отже, у нинішніх умовах Рада вважає, що найбільш ефективним способом підвищення комплаєнсу бізнесу, як і довіри до податкових органів, є повідомлення про ознаки порушення до накладення штрафу з наданням можливості самостійно його усунути. При цьому бізнес повинен мати рівний доступ до такої інформації, без надання будь-яких преференцій. Такий функціонал може бути реалізований в закритій частині електронного кабінету платника податків шляхом висвітлення у ньому усіх наявних податкових ризиків.

Податкова ж перевірка має призначатись у випадку нежиття бізнесом дій із виправлення виявлених невідповідностей протягом певного часу.

В цілому, такий підхід узгоджується із закріпленою у Нацстратегії ідеєю розвитку системи управління ризиками дотримання податкового законодавства, спектр заходів реагування якої варіюватиметься від сприяння добровільному дотриманню вимог законодавства платниками податків (шляхом їх попередження про податковий ризик та можливість самостійного його усунення) на одному кінці спектру до примусового дотримання вимог (шляхом спрямування податкового контролю на діяльність платників податків, які систематично грубо порушують законодавство) на іншому.

⁴⁷ Детальніше в документі: [Guidelines for the Application of the Principle «Consult First» in the Work of State Authorities](#).

Ідея №2

Обов'язкова правова оцінка висновків

Ще у системному звіті 2020 року, присвяченому податковим питанням, Рада підкреслювала важливість врахування судової практики та перспектив судового оскарження під час формування висновків податкових перевірок. Після релізу згаданого звіту ДПС впровадила Методичні рекомендації, що запровадили процедуру звернення працівника, який проводить перевірку, до підрозділу правового забезпечення для отримання висновку про повноту доказової бази по виявлених порушеннях під час податкової перевірки, а також, у певних випадках, про правомірність застосування норми права⁴⁸. Надаючи такі висновки, підрозділ правового забезпечення має, у тому числі, враховувати судову перспективу. Попри це, випадки, коли з результатів перевірок вбачалося б врахування майбутніх судових перспектив, є рідкісними. Адже оскільки висновки підрозділу правового забезпечення не долучаються ні до актів перевірки, ні до податкових повідомлень-рішень, на практиці не можливо встановити, чи дійсно мав місце аналіз судових перспектив виявлених аудитором порушень. Візування ж працівником зазначеного підрозділу лише одного примірника акта перевірки, який залишається у податковому органі, теж не дозволяє впевнитись, чи підрозділ правового забезпечення погоджував відповідний акт.

Зважаючи, що саме працівники підрозділу правового забезпечення відстоюють результати перевірок у судах, компетенція таких працівників має бути більш широкою, а процесуальний статус – вищим. Тому Рада пропонує вдосконалити чинну процедуру взаємодії підрозділів податкового аудиту та правового забезпечення, аби вона працювала таким чином, щоб вже на рівні територіального органу ДПС, до винесення податкових повідомлень-рішень, здійснювався повноцінний аналіз якості висновків, до яких попередньо прийшли аудитори за результатами перевірки. Зокрема, працівник підрозділу правового забезпечення повинен мати право доручати аудитору здійснення під час проведення перевірок дій, які, на його думку, є доцільними для підтвердження чи спростування попередніх висновків або припущень. Рада усвідомлює, що це може займати більше часу, та краще приділити увагу якісному оформленню результатів перевірок, ніж роками ходити до суду.

Відтак, Рада вважає за доцільне збільшити компетенцію та процесуальний статус підрозділу правового забезпечення, що дозволить йому активно брати участь в процесі перевірок та краще підготуватися до ймовірного судового захисту висновків

⁴⁸ Пункти 2.2.5 та 2.2.7 розділу II Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків, затверджених наказом ДПС від 04.09.2020 №470.

аудиторів. Іншими словами, за загальним правилом, у суд повинен ходити юрист, який свого часу візував акт податкової перевірки. Крім того, слід розглянути можливість залучення зовнішніх юридичних експертів для особливо важливих справ.

На думку Ради, законодавче врегулювання юридичного статусу висновків підрозділу правового забезпечення також допоможе забезпечити їх врахування як органами ДПС, так і судами. Висновки мають бути доступними і для платників податків, щоб забезпечити прозорість та можливість оцінки правової позиції податкової.

Очікується, що розширення компетенції підрозділу правового забезпечення

з одночасним посиленням його процесуального статусу покращить якість рішень, прийнятих регіональними податковими органами, за умови надання такому підрозділу часу, достатнього для здійснення належної правової оцінки. Оскільки така правова оцінка буде здійснюватися до етапу прийняття податкових повідомлень-рішень, то регіональний податковий орган матиме вже готову правову позицію у разі виникнення спору у суді, а відтак підготовка до представництва результатів перевірок та їх відстоювання займатиме менше часу. Своєю чергою, краща якість рішень, прийнятих за результатами перевірок, дозволить підвищити результативність податкових органів під час судового оскарження.

Ідея №3

Прозорість та відкритість даних через ефективні КРІ

У 2016 році вперше були визначені КРІ для ДПС⁴⁹, однак тоді ДПС не звітувала щодо їх виконання перед Мінфіном. У 2017-2018 роках Мінфін не доводив КРІ для ДПС, а протягом 2019-2020 років ДПС за погодженням з Мінфіном затверджувала КРІ і методики їх розрахунку, щодо яких періодично публікувала інформацію на своїх

вебсайтах. Сьогодні ж питання визначення КРІ лежить у площині законотворчої роботи⁵⁰.

Такий стан речей призвів до того, що єдиної системи КРІ для ДПС не існує, різні показники ефективності роботи податкових органів встановлені у низці

⁴⁹ Детальніше про [КРІ для Державної фіскальної служби](#).

⁵⁰ З метою врегулювання на законодавчому рівні питання запровадження оцінки ефективності роботи податкових органів Мінфін розробив зміни до ПК, відповідно до яких Мінфіну надається право затвердити перелік КРІ для ДПС і методики їх розрахунку, а функції ДПС доповнюються нормою стосовно виконання цільових значень КРІ на відповідний рік та подання звіту про їх виконання.

На сьогодні проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оцінки ефективності роботи податкових органів» зареєстровано у Верховній Раді України (реєст. №9471 від 10.07.2023). Відповідно до Плану законопроектної роботи Верховної Ради України на 2024 рік, затвердженого Постановою Верховної Ради України 06.02.2024 №3561-ІХ, строком розгляду законопроекту визначено II квартал 2024 року.

програмних документів (наприклад, у внутрішніх наказах, паспортах бюджетних програм тощо). Рада також вимушена відзначити, що спосіб, у який подається статистична інформація на вебсайті ДПС, є вкрай складним для сприйняття; з нього доволі складно простежити сильні і слабкі сторони існуючого механізму контролю, в різних розділах сайту інформація може відрізнятись, а хронологічну динаміку можна відслідкувати лише якщо окремо «копатися» в архівних матеріалах. Більше того, показники, які Рада самостійно обраховувала на основі публічно доступної інформації в рамках цього розслідування, часто складно порівняти із готовими цифрами, які Рада отримувала від ДПС у відповідь на свої запити.

На переконання Ради, контрольні-перевірочні заходи повинні охоплюватися зрозумілими KPI для платників, кількість яких не повинна бути надмірною, однак виконання яких якісно корелюватиме із підвищенням довіри до податкових органів.

KPI також нерозривно пов'язані із доступністю для суспільства інформації про діяльність податкових органів. Відкритість даних про перевірки, фактичні результати і ступінь їх підтвердження у судах надасть можливість зрозуміти, наскільки витрата державних ресурсів на супровід конкретного виду перевірки по конкретному питанню є співставною із економічними результатами у вигляді реального надходження коштів до бюджету. Це дозволить в подальшому реагувати і залишати лише ефективні контрольні-перевірочні заходи та відмовлятися від неефективних перевірок.

Водночас, попри те, що у 2023 році ДПС повинна була б оприлюднити звіт за попередній рік про результати розгляду податкових спорів в адміністративному та судовому порядку з оглядом найбільш поширених спірних питань та належного шляху їх вирішення (з урахуванням висновків Верховного Суду), на початку 2024 році ДПС повідомила, що оприлюднення такого звіту станеться лише після припинення або скасування дії воєнного стану. Взаємозв'язок між публікацією такого звіту і умовами воєнного стану для Ради залишається не зрозумілим.

Зрештою, Рада переконана, що побудова довіри між платником і податковими органами у цій сфері має бути продиктована прозорістю і, головне, доступністю інформації про реальні наслідки податкових перевірок та заходи, які постійно вживаються контролюючими органами для виправлення виразних недоліків існуючої системи.

Наприклад, важливим показником, на думку Ради, є стратегічний рівень узгодження результатів податкових перевірок як внаслідок добровільної сплати (пріоритетно), так і за результатами адміністративного та судового оскарження. Відповідно, імплементація принципу «Consult First» також потребує встановлення чітких KPI, які дадуть змогу оцінювати ефективність вжитих заходів. Такі показники повинні мати на меті відслідковування тенденцій із досягнення певного рівня бізнес-комплаєнсу (до прикладу, кількість попереджень про фіксування порушення в інформаційних базах ДПС та кількість усунутих порушень).

Ідея №4

Справедливе та розсудливе правозастосування

Принципи справедливого та розсудливого правозастосування є невід'ємною гарантією належного забезпечення верховенства права як засадничого конституційного принципу, а також важливого критерію переговорної рамки для України в ході її процесу інтеграції до Європейського Союзу. Саме тому в грудні 2023 року Рада звернулася до державних органів, в тому числі і до Мінфіну, з напрацюванням Декларації принципів справедливого та розсудливого правозастосування (**Декларація**).

Згадані принципи надзвичайно актуальні і для роботи податкових органів в межах податкових перевірок. Зокрема, з досвіду Ради, рушійною силою податківців здійснювати донарахування часто є страх прийняти рішення на користь бізнесу, оскільки побутує думка, що сприятливе рішення для бізнесу може бути розцінене як збиток для держави або містити корупційну складову.

Рада переконана, що розроблена нею Декларація може слугувати дорожньою картою для податківця під час прийняття рішення, яке зачіпає інтереси бізнесу та держави. Зокрема, слідування Декларації дозволить, за необхідності, обґрунтувати, що, приймаючи відповідне рішення, він був розсудливим, адже керувався

основоположними принципами та дотримувався принципу верховенства права. Відтак, на думку Ради, застосування Декларації допоможе зменшити страх податківця опинитись в полі зору правоохоронних органів у випадку прийняття зваженого рішення на користь бізнесу.

Впровадження принципів пропорційності та розсудливості допоможе знайти баланс між інтересами держави та бізнесу, зменшить випадки необґрунтованих штрафів за незначні порушення, що не впливають на бюджетні надходження, та зменшить ризик винесення несправедливих санкцій без врахування вини платника.

Принцип своєчасності в контрольній-перевірочній діяльності важливий для запобігання неправомірному збільшенню штрафів через затримки у проведенні перевірок. Також важливим є дотримання принципу законних очікувань платників податків, які мають право розраховувати на обґрунтовані та передбачувані дії з боку податкових органів.

Реалізація зазначених принципів забезпечить не тільки ефективність, але й справедливість податкових перевірок, підвищивши довіру до податкової системи та сприяючи формуванню стабільного та передбачуваного бізнес-середовища в Україні.

Ідея №5

Врахування реалій судової системи

КОАС, який наразі розглядає справи платників Київської області та справи ліквідованого ОАСК, за 2023 рік мав найнижчий показник розгляду справ серед всіх адміністративних судів⁵¹. Як наслідок, навіть Європейська Комісія, аналізуючи виконання Україною вимог для початку переговорів про вступ до ЄС, відзначила, що «доступ громадян до правосуддя у спорах за участю центральних органів влади після ліквідації ОАСК підривається, оскільки новий суд не створено, а тимчасовий суд переповнений»⁵².

Така ситуація в цілому впливає на усі спори, що розглядаються КОАС, тобто в тому числі і спори за участю податкових органів міста Києва та Київської області щодо податкових донарахувань за результатами податкових перевірок.

Низький відсоток розгляду справ у КОАС впливає як на показники узгодженості та сплати грошових зобов'язань за результатами перевірок, так і на показники підтвердження та отримання бізнесом сум бюджетного відшкодування з ПДВ.

Хоча у 2023 році створений на заміну ОАСК Київський міський окружний

адміністративний суд зареєстрували як юридичну особу та погодили його тимчасову структуру і тимчасову штатну чисельність⁵³, виходячи із публічної інформації, станом на березень 2024 року добір суддів до нього не здійснювався⁵⁴.

На погляд Ради, визначення компетенції, добір суддів і початок функціонування Київського міського окружного адміністративного суду варто здійснити якнайшвидше з огляду на необхідність забезпечення для бізнесу у місті Києві та Київській області можливості реального доступу до правосуддя та перспектив завершення процедур судового оскарження щодо податкових перевірок. До того ж, варто пам'ятати, що кожен місяць затримки процесу запуску нового суду продовжує накопичувати і без того чималі авгієві стайні з нерозглянутих судових справ.

Водночас, на «перехідний» період, поки КОАС розглядає справи столичних платників податків, було б доцільно збільшити у ньому штат суддів (наприклад, додатково відрядити туди суддів) або розподілити його навантаження з іншими судами, принаймні у частині справ ОАСК, які ще не розподілені для розгляду у КОАС.

⁵¹ Детальніше в [Аналізі стану здійснення правосуддя адміністративними судами у 2023 році](#).

⁵² Детальніше у [Звіті Європейської Комісії по Україні за 2023 рік](#).

⁵³ Детальніше на [порталі Судової влади України](#).

⁵⁴ Як Рада розуміє, це пов'язане із необхідністю врахування вимог МВФ щодо створення нового адміністративного суду для розгляду справ проти НАБУ, НАЗК, Нацбанку та з відповідно потребою розмежувати компетенції такого суду із запланованою компетенцією Київського міського окружного адміністративного суду. Детальніше у публікації: [«МВФ: створення нового Адміністративного суду для розгляду справ проти державних органів сприятиме вирішенню спорів бізнесу»](#).

Допоки ж цього не зроблено, ДПС як органу, чії справи займають лівову частку спорів у КОАС, доцільно взяти лідерство в створенні інструментів для альтернативного врегулювання спорів з платниками міста

Києва. Зокрема, доцільно розпочати дискусію щодо можливості позасудового узгодження результатів податкових перевірок для платників міста Києва в межах процедури медіації⁵⁵.

Ідея №6

Окремі пропозиції щодо покращення підходів до податкових перевірок

Рада пропонує збільшити розмір суми ПДВ, заявленої до бюджетного відшкодування, та від'ємного значення з ПДВ, яка є підставою для призначення документальної позапланової перевірки платника податків⁵⁶. Вказаний показник був встановлений на рівні 100 тис. грн в момент прийняття ПК у 2010 році та жодного разу не переглядався, незважаючи на значні інфляційні та інші макрофінансові процеси в країні. З точки зору Ради, виправданим було б встановлення вказаного показника не в абсолютних, а у відносних цифрах (до прикладу, як співвідношення до певного рівня мінімальної заробітної плати). Вказане сприятиме зменшенню кількості податкових перевірок з низьким рівнем ризику та вивільненню ресурсів податкової на

підвищення якості результатів контрольно-перевірочних заходів.

Також з ціллю зменшення навантаження на платника Рада пропонує законодавчо закріпити, що у разі розблокування комісіями регіонального чи центрального рівня окремої ПН/РК за результатами розгляду пояснень або скарги платника податку на додану вартість в порядку функціонування СМКОР господарська операція за цією ПН/РК не може ставитися органом ДПС під сумнів. Адже «подвійний» контроль зі сторони різних підрозділів ДПС лише мультиплікує роботу усіх залучених сторін та підриває довіру всередині служби.

Для документальних позапланових перевірок, призначених в порядку контролю

⁵⁵ Згідно з частиною першою статті 3 Закону України «Про медіацію» від 16.11.2021 №1875-ІХ дія цього закону поширюється, серед іншого, на суспільні відносини, пов'язані з проведенням медіації з метою врегулювання будь-яких конфліктів (спорів), **у тому числі адміністративних**.

На ІV квартал 2023 року припадав строк для опрацювання ДПС проєкту акту стосовно внесення змін до законодавства щодо альтернативного (позасудового) вирішення податкового спору шляхом медіації. З цього приводу ДПС прокоментувала, що впровадження механізму податкової медіації призведе до збільшення кількості функцій ДПС та її територіальних органів і, відповідно, до збільшення навантаження на працівників ДПС, що, своєю чергою, вплине на потребу збільшення чисельності працівників органів ДПС та додаткових витрат з бюджету, що в умовах воєнного стану не є доцільним. Однак, з точки зору Ради, запровадження цього механізму навпаки дозволило б більш ефективно використовувати наявні ресурси.

⁵⁶ Підпункт 78.1.8. пункту 78.1 статті 78 ПК.

за діями або бездіяльністю посадових осіб контролюючого органу нижчого рівня⁵⁷, доцільно затвердити окрему форму акта перевірки, яка б містила розділи та інформацію про підстави призначення такої податкової перевірки та вжитих контролюючим органом заходів для виправлення помилок, допущених під час проведення попередньої перевірки.

Необхідно також припинити практику, коли, здійснюючи фактичну перевірку, податковий орган по суті проводить документальну позапланову перевірку платника податків. В своїй практиці Рада неодноразово стикалася із ситуаціями, коли органи ДПС під час фактичних перевірок фіксували порушення минулих періодів, що виникли задовго до призначення та проведення фактичної перевірки.

Ідея №7

Оцінка рівня довіри до органів ДПС

На переконання Ради, ефективно впровадження будь-яких механізмів, спрямованих на підвищення довіри бізнесу до органів ДПС, можливе лише за умови отримання своєчасного зворотного зв'язку. Рада відзначає, що необхідність проведення регулярних (не рідше одного разу на два роки) незалежних опитувань платників, оприлюднення їх результатів і планів заходів реагування відображена у Нацстратегії.

Та із досвіду Ради вбачається, що часто однакові проблеми при перевірках виникають майже одночасно у значній кількості платників та провокують багато в чому однотипні скарги. Наскільки розуміє Рада, наразі ДПС не відстежує такі тенденції. Тому важливо, щоб держава своєчасно відслідковувала їх та оперативно реагувала, оскільки причина цих проблем часто лежить не на стороні бізнесу, а на стороні або недоліків нормативного регулювання, або недоліків правозастосування. Оперативне відслідковування можливе лише за умови, коли бізнес матиме змогу надавати зворотній зв'язок щодо проблем, з якими зіштовхується.

Тому, з точки зору Ради, доцільно запровадити постійно діюче опитування щодо проблем, з якими зіштовхується бізнес під час перевірок, та визначити порядок роботи з інформацією, яка отримується цим шляхом, а також спосіб надання зворотнього зв'язку.

Дане опитування має бути спрямоване також на вимірювання довіри бізнесу до перевіряючих, оскільки ця величина не є сталою та першою реагуватиме на ситуації, коли «щось іде не так» і потрібне системне втручання компетентного регулятора.

Таке опитування може бути запроваджене як додатковий функціонал електронного кабінету платника або через [комунікаційну складову платформи «Зроблено в Україні»](#).

Водночас, на більш довгих дистанціях – щонайменше, раз на рік – доцільно проводити вимірювання рівня довіри платників податків до податкових органів за допомогою авторитетних міжнародних установ. Це допоможе відносно об'єктивно оцінювати підготовленість суспільства до впровадження податкових реформ, передбачених Нацстратегією.

⁵⁷ Підпункт 78.1.12 пункту 78.1 статті 78 ПК.



Рада бізнес-
ОМБУДСМЕНА

Дивимось у суть речей



www.boi.org.ua