



НАЦІОНАЛЬНЕ АГЕНТСТВО
З ПИТАНЬ ЗАПОБІГАННЯ
КОРУПЦІЇ

КОРУПЦІЙНІ РИЗИКИ

у процедурі зупинення/відновлення
реєстрації податкових накладних/
розрахунків коригування у Єдиному
реєстрі податкових накладних

ЗМІСТ

ВСТУП	3
■ Корупційний ризик № 1	9
Непрозора робота системи автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків (СМКОР) на користь «ручного режиму» регулювання	
■ Корупційний ризик № 2	16
Необґрунтоване зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування	
■ Корупційний ризик № 3	24
Неврахування таблиць даних платника ПДВ	
■ Корупційний ризик № 4	26
Невиконання судових рішень щодо реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування	
■ Корупційний ризик № 5	28
Наявність корупціогенних факторів у роботі комісій податкових органів регіонального рівня після зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування	
РЕКОМЕНДАЦІЇ	31
ДОДАТКИ	34

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ

ДПС	Державна податкова служба України
РБО	Рада бізнес-омбудсмена
ПК України	Податковий кодекс України
ПДВ	податок на додану вартість
СМКОР	система автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків

Застереження.

Відповідно до ч. 1 ст. 62 Конституції України особа вважається невинуватою у вчиненні злочину і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду. Запропоноване аналітичне дослідження не підтверджує та не спростовує вини підозрюваних у злочині. Кейси в дослідженні використані виключно для аналізу корупційних ризиків та ґрунтуються на відкритих офіційних джерелах інформації, оприлюднених правоохоронними або контролюючими органами, зокрема в Єдиному державному реєстрі судових рішень.

Інформація, наведена у кейсах, може не відображати всіх оновлень стану кримінального провадження, доступ до яких є лише у розпорядженні відповідних правоохоронних органів.

ВСТУП

Український уряд протягом багатьох років намагався розв'язати проблему відшкодування податку на додану вартість. Зокрема, планувалось створити такі умови, які б унеможливили накопичення боргів перед платниками податку та суб'єктивний підхід при вирішенні питання про повернення з бюджету ПДВ конкретному платнику.

З цією метою було запроваджено систему електронного адміністрування податку на додану вартість (далі – СЕА ПДВ) та систему автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків (далі – СМКОР), які є взаємопов'язаними, оскільки спрямовані на забезпечення своєчасного відшкодування ПДВ з бюджету, що повною мірою досягається за допомогою контролю повноти нарахування та сплати ПДВ. Крім того, СЕА ПДВ бореться ще і з деякими схемами ухилення від сплати ПДВ, так званими «податковими ямами», тому вирішують не лише проблему відшкодування податку, але і його надходження до бюджету, прозорого адміністрування тощо.

Завдяки роботі СЕА ПДВ та СМКОР, за інформацією Міністерства фінансів України, вдалося побудувати ефективну роботу Реєстру заяв про повернення сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість (далі – Реєстр). Заяви про повернення сум бюджетного відшкодування ПДВ автоматично вносяться до Реєстру у хронологічному порядку їх надходження. Коли сума ПДВ набуває статусу узгодженої та відображається в Реєстрі, органи казначейства мають підставу для перерахування такої суми податку його платнику.

Таким чином, функціонування чинної системи відшкодування дає можливість бізнесу отримувати ПДВ на свої рахунки у заявлених до відшкодування обсягах та, як наслідок, – посилювати ефективність своїх бізнес-процесів.

СМКОР побудована таким чином, щоб превентивно реагувати на зловживання недобросовісних платників податків – не лише бачити потенційні порушення, а й унеможливити безпідставне формування податкового кредиту вже на стадії реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування, до моменту подання податкової декларації з ПДВ (лист Міністерства фінансів додається).

Порядок ведення СМКОР визначено постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 № 1165 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» (далі – **Постанова № 1165**) та затверджено на виконання п. 201.16 ст. 201 Податкового кодексу України.

Так, у Постанові № 1165 встановлено критерії, згідно з якими СМКОР в автоматичному порядку здійснює перевірки відповідності ознакам безумовної реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування, відповідності критеріям ризиковості платника податку, показникам, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку, відповідності критеріям ризиковості здійснення операцій, за результатами яких податкові накладні/розрахунки коригування реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Водночас у Податковому кодексі України **не визначені поняття «позитивна податкова історія платника податку на додану вартість» та «таблиця даних платника податку на додану вартість»**, що є одними з основних елементів механізму зупинення реєстрації ПН/РК.

У разі якщо реєстрацію податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних зупинено, рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі приймають центральна/регіональні комісії податкового органу.

Разом з тим український бізнес регулярно стикається, на його думку, із безпідставним блокуванням Державною податковою службою України податкових накладних, що загрожує поточній операційній діяльності та ставить під сумнів подальше існування і розвиток бізнесу. В умовах воєнного стану – це особливо актуальна проблема, яка потребує розв'язання.

Так, із 27.05.2022 розпочав функціонувати Реєстр податкових накладних, роботу якого було зупинено 24.02.2022. Однак питання реєстрації податкових накладних (далі – ПН) і відшкодування ПДВ, за інформацією Європейської Бізнес Асоціації, знову загострилося. Більшість ПН, які ДПС заблокувала у жовтні 2022 року, платники так і не оскаржили в адміністративному порядку. Наступною інстанцією у разі оскарження є суди, які можуть розглядати справи роками, а обігові кошти компаній тим часом уже «забрані» в бюджет, хоча рішення суду ще немає.

Представники бізнесу зазначають, що обіцяне автоматичне розблокування ПН на підставі таблиць платника податків на практиці не працює. Систему реєстрації і алгоритм розблокування податкових накладних побудовано так, щоб на кожному етапі «ручне втручання» могло завадити автоматичній роботі системи та створити умови для подвійної сплати податків.

Регіональні податкові органи вимагають від підприємств, які постраждали через війну, пояснити, чому вони задекларували збитки. На думку податківців, «війна не є причиною декларувати збитки». Крім того, податкова служба не приймає річної звітності суб'єктів господарювання з окупованих територій чи зони активних бойових дій, якщо вони задекларували пільги за чотирма видами податків (земельний, орендна плата за землю державної та комунальної власності, екологічний, майновий). Також із незрозумілих причин податківці відмовляють «прозорим» підприємствам у праві скористатись чинними нормами ПК України у разі неможливості подання звітності чи відсутності первинних документів через втрату таких внаслідок активних бойових дій чи окупації¹.

За результатами дослідження Ради бізнес-омбудсмена у IV кварталі 2022 року ДПС заблокувала податкові накладні близько 65 000 суб'єктів господарювання, при тому, що у цей період активно працювали та подавали податкові накладні 161 550 платників податків. Тобто з блокуванням стикнулося понад 40% бізнесу.

За матеріалами аналізу регуляторного впливу² 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 час на підготовку пояснень і пакета документів по одній зупиненій ПН/РК оцінюється державою як одна година, а витрати бізнесу для такої підготовки становлять лише 39,26 гривні.

¹ <https://eba.com.ua/podatkovy-pytannya-prodovzhuyut-zalyshatys-duzhe-gostrymy-dlya-biznesu/>

² https://mof.gov.ua/uk/regulatory_acts_draft_for_discussion_2022-556

За словами бізнес-омбудсмена, держава не вбачає великих проблем у блокуванні окремих податкових накладних, адже погляд на проблему узагальнений, як «на приблизно 1 – 2% зупинення накладних від усіх поданих на реєстрацію». Однак для бізнесу, який з цим стикається, це велика проблема, що заважає роботі^{3 4}.

Окремі норми податкового законодавства та дії податкових органів спричинили низку звернень представників бізнесу, зокрема Спільки українських підприємців, до керівництва держави щодо безпідставного блокування накладних⁵ та низку електронних петицій, наприклад щодо знування над бізнесом та блокування податкових накладних⁶, визнання права платника податків на презумпцію невинуватості⁷, які зібрали десятки тисяч підписів підприємців.

Так, введення на всій території України особливого режиму (воєнного стану), постійні сповіщення про повітряну тривогу, блокування постачання електроенергії, і досутність Інтернету – унеможливають вчасне подання підприємцями податкових накладних на реєстрацію. Масове відключення електропостачання в умовах воєнного часу – це форс-мажорна обставина, яка не закріплена в жодному законодавчому акті. Враховуючи ці обставини, працівники Секретаріату Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини у 2022 році проводили моніторинг діяльності ДПС з метою дотримання прав фізичних осіб – підприємців при реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних. Результати моніторингу засвідчили, що зупинення реєстрації податкових накладних призводить до втрачання податкового кредиту – тобто суми, на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов'язання та запобігти зменшенню обігових коштів підприємства, що надалі може спричинити зупинення господарської діяльності та виступати чинником неформальної зайнятості⁸.

Із початку 2023 року порядок блокування ПН змінювався двічі. У січні набрала чинності редакція, яку уряд ухвалив наприкінці 2022 року (від 23.12.2022 № 1428), а в червні внесено чергові зміни до алгоритму реєстрації та зупинення податкових накладних (від 02.06.2023 № 574, від 16.06.2023 № 603).

Проте попри неодноразове внесення змін до Порядку № 1165 ситуація з блокуванням податкових накладних не покращується.

Так, ДПС щомісяця розміщує статистику блокування податкових накладних на власному сайті⁹, однак статистика дуже поверхнева і не дає можливість оцінити ефективність роботи СМКОР (*Відсоток блокування підприємства (від економічно активних платників ПДВ).*)

До прикладу, у жовтні 2023 року 25,4 тис. платникам ПДВ було заблоковано податкові накладні та розрахунки коригування. Це становить 17% від тих платників, які подавали ПН/РК на реєстрацію. Кількість таких платників не зменшується, незважаючи на зміни критеріїв блокування (липень – 24,3 тис., серпень – 24,7 тис., вересень – 25,4 тис., жовтень – 25,4 тис. платників ПДВ).

Схожа ситуація із загальною сумою ПДВ, зазначеною в податкових накладних, реєстрація яких зупинена, що відображена нижче.

3 <https://boi.org.ua/publications/news/1541-biznes-pid-utiskom-podatktivcv-zmini-v-sistemi-pdv-neobhidni-vzhe-zaraz>

4 <https://suspilne.media/410142-40-biznesu-stiknulosa-z-blokuvannam-podatkovih-nakladnih-biznes-ombudsman/>

5 <https://www.facebook.com/sup.org.ua/posts/pfbidowWnubuYedGMbX8ygoJBt4KSuT8aAftWmFPiNBmZkHdDb2wedjRCeGGjvZSBKX6Hul>

6 <https://petition.president.gov.ua/petition/167520>

7 <https://petition.president.gov.ua/petition/165654>

8 https://www.ombudsman.gov.ua/news_details/monitoring-dotrimannya-prav-fizichnih-osib-pidpriyemciv-pri-reye-straciyi-v-yedynomu-reyestri-podatkovih-nakladnih

9 <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/677594.html>

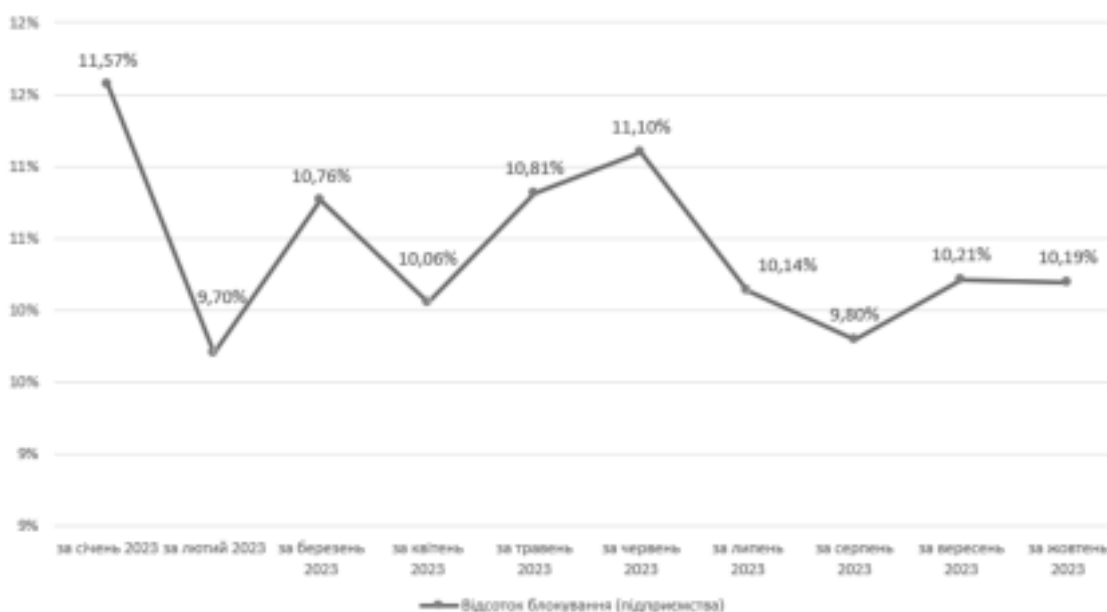


Сума заблокованого податкового кредиту в жовтні 2023 року досягла 5,1 млрд грн та третій місяць поспіль спостерігається тенденція до збільшення.

Щодо кількості та суми блокувань чотири місяці поспіль спостерігається тенденція до збільшення.

Досить показово, що кількість ПДВ-накладних, які блокуються, є відносно стабільною і перебуває в діапазоні від 150 тис. до 250 тис. штук на місяць, а загальна кількість накладних, які щомісяця подають на реєстрацію платники податків, – 20 – 23 млн штук. Також практично не змінюється і **кількість платників податків, податкові накладні яких блокують**, – 24 тис. – 28 тис. щомісячно, або близько **10 – 11% економічно активних платників ПДВ в Україні**, що наведено в діаграмі нижче.

Відсоток блокування підприємства (від економічно активних платників ПДВ)



Таким чином, можна зробити висновок, що **попередні спроби відкоригувати порядок блокування ПДВ-накладних не принесли дієвих результатів** і не розв'язали проблеми з реєстрацією накладних для бізнесу, залишаючи при цьому можливість застосування корупційних практик з боку податківців.

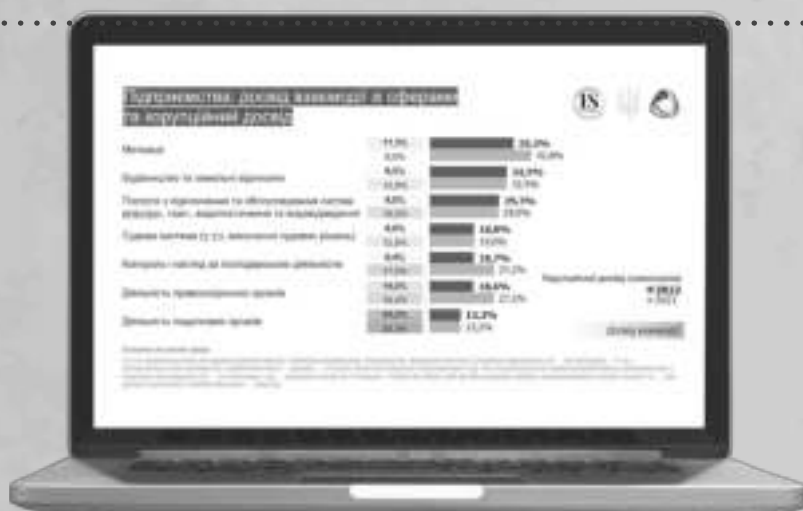
Разом з тим за допомогою інструментів податкової системи, в тому числі блокування ПН, може здійснюватися умисний тиск на роботу бізнесу різного рівня, що призводить, зокрема, до зниження інвестиційної привабливості України та переходу бізнесу до роботи «в тіні».



Крім того, у Державній антикорупційній програмі¹⁰ на 2023–2025 роки, затвердженій постановою Кабінету Міністрів України від 04.03.2023 № 220 (далі – ДАП), у розділі «Запобігання корупції у пріоритетних сферах» митну справу та оподаткування визначено одними з основних та найбільш важливих галузей з точки зору подолання корупції. У кожній із таких сфер ДАП визначає ключові проблеми та формулює стратегічні результати, яких слід досягти для їх вирішення.

Зокрема, у ДАП визначено проблему 2.3.5. «Надмірний обсяг дискреційних повноважень у працівників органів податкової служби» та захід для виконання очікуваного стратегічного результату 2.3.6.2.1. «Розроблення та подання Кабінетові Міністрів України проекту закону щодо внесення змін до Податкового кодексу України, яким передбачено затвердження Мінфіном переліку ключових показників ефективності ДПС та Методики їх розрахунку».

Виконання стратегічних результатів та проблем, передбачених у ДАП, допоможе державі пришвидшити розпочаті реформи та сприяти чесній роботі бізнесу.



Результати соціологічних досліджень¹¹ стану корупції в Україні, проведених за участю авторитетних європейських антикорупційних організацій у 2022 році, свідчать, що серед опитаних підприємств 23,2% мали корупційний досвід з податковими органами, зокрема під час реєстрації податкових накладних.

Враховуючи зазначене вище та актуальність цього питання, фахівці **Національного агентства** спільно з представниками **Ради бізнес-омбудсмена** та **Співки українських підприємців** проаналізували процедуру зупинення реєстрації податкових накладних, ідентифікували корупційні ризики, які дають можливість працівникам податкових органів застосовувати корупційні практики, та напрацювали рекомендації, спрямовані на усунення/мінімізацію корупційних ризиків (зловживань).

¹⁰ <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-zatverdzhennia-derzhavnoi-antikoruptsiinoi-prohramy-na-20232025-t40323>

¹¹ https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2023/05/Prezent.opytuvannya-koruptsiya-2022_FINAL_ukr.pdf

Непрозора робота системи автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків (СМКОР) на користь «ручного режиму» регулювання

Опис ризику

Поширення різних схем ухилення від сплати ПДВ змусило державу приділити особливу увагу та надавати значні ресурси для контрольно-перевірочної роботи у сфері ПДВ. Одним із способів впливу було проведення перевірок, які здійснювалися в разі отримання від бізнесу заяв на бюджетне відшкодування ПДВ.

Разом з тим прискіпливість податкових органів у цих питаннях викликала значне невдоволення багатьох представників, зокрема, великого та середнього бізнесу. Обурення представників бізнесу було пов'язане, у тому числі, з тим, що податківці часто оспорювали податковий кредит з ПДВ, сформований по реальних операціях з придбання товарів або послуг, лише тому, що їхні постачальники (переважно представники малого бізнесу), своєю чергою, мовірно користувалися тими чи іншими незаконними «схемами», що в підсумку мало призупинення господарсько-операційної діяльності суб'єктів господарювання, невиконання домовленостей із контрагентами та недоотриманий/втрачений дохід.

Таким чином, виняткова актуальність питання боротьби із недобросовісними платниками ПДВ, необхідність спрощення та пришвидшення процесу відшкодування ПДВ, а також зменшення надмірної уваги податкових органів під час перевірок бізнесу зумовили запровадження у 2017 році **системи моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків (СМКОР)**.

Використання СМКОР, яка є складовою ІТС «Податковий блок», здійснює ДПС відповідно до Постанови № 1165.

Згідно з п. 2 Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженого Постановою № 1165, **автоматизований моніторинг відповідності податкової накладної/розрахунку коригування критеріям оцінки ступеня ризиків** – це сукупність заходів та методів, що застосовуються контролюючим органом для виявлення ознак наявності ризиків порушення норм податкового законодавства за результатами проведення автоматизованого аналізу наявної в інформаційних системах контролюючих органів податкової інформації¹².

Усі податкові накладні, які реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних, проходять технічну перевірку та перевірку на відповідність критеріям ризику (критерії безумовної реєстрації, ризиковості платника, позитивної податкової історії, ризиковості здійснення операції). Якщо податкова накладна потрапляє під критерії ризиковості, її реєстрація зупиняється, і платник має документально підтвердити реальність такої операції.

СМКОР функціонує на підставі аналізу даних звітних показників платника ПДВ, наявної податкової інформації, а також поданої платником ПДВ інформації, яка відображає специфіку його господарської діяльності, окремо за кожним видом

¹² <https://tax.gov.ua/data/files/252241.pdf> (стр. 4)

економічної діяльності. СМКОР побудовано так, щоб превентивно реагувати на зловживання недобросовісних платників ПДВ вже на стадії реєстрації податкової накладної.

Поетапна робота¹³ СМКОР наведена нижче:

ПОЕТАПНА РОБОТА СМКОР

ПОДАТКОВА НАКЛАДНА/РОЗРАХУНОК КОРИГУВАННЯ

Підготовчий етап. Перевірка правильності складання ПН/РК: дотримання формату, заповнення усіх обов'язкових реквізитів, правильний формат електронного підпису, чинність кваліфікованого електронного підпису, реєстрація осіб платниками ПДВ, перевірка достатності реєстраційного ліміту, наявність відомостей у ПН, яка коригується (п. 12 Порядку ведення ЄРПН¹⁴, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1246, далі – **Порядок № 1246**).

- якщо виявлено порушення → НЕПРИЙНЯТТЯ ПН/РК (відповідна квитанція)

→ якщо попередню перевірку пройдено

ЕТАП 1. Перевірка на ознаки безумовної реєстрації (п. 3 Порядку № 1165)

- якщо дотримується хоча б одна ознака («так»), → РЕЄСТРАЦІЯ

↓ якщо ні

ЕТАП 2. Перевірка критеріїв ризиковості платника ПДВ (додаток 1 до Порядку № 1165)

- якщо дотримується хоча б один критерій («так»), → БЛОКУВАННЯ

↓ якщо ні

ЕТАП 3. Перевірка на позитивну історію платника ПДВ (додаток 2 до Порядку № 1165)

- якщо дотримується хоча б один («так»), → РЕЄСТРАЦІЯ*

ЕТАП 4. Перевірка ризиковості здійснення операцій (додаток 3 до Порядку № 1165)

- якщо ПН/РК не підпадає під жоден («ні»), → РЕЄСТРАЦІЯ
- якщо виконується хоча б один («так»), → БЛОКУВАННЯ

3 можливі квитанції щодо ПН/РК від ЄРПН (п. 13 Порядку № 1246)

квитанція про неприйняття квитанція про зупинення реєстрації квитанція про прийняття

(ПН/РК не пройшли
попередній етап)

(«блокування» ПН/РК,
на етапах 1 - 4)

(реєстрація ПН/РК на
етапах 1, 3, 4)

*у роботі СМКОР податкова накладна може переходити на 4-й етап і блокуватися навіть за дотримання критерію позитивної історії платника ПДВ. Навіть податківці, ігноруючи «позитивність» платника ПДВ, вказують на те, що згідно з п. 7 Порядку № 1165 ПН блокується, якщо відповідає хоча б одному критерію ризиковості здійснення операції, що перевіряється на четвертому етапі.

¹³ <https://buhplatforma.com.ua/article/7188-nov-kriter-blokuвання-podatkovih-nakladnih>

¹⁴ <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF#Text>

Разом з тим представники бізнесу та громадські організації у податковій сфері вважають, що тенденції діяльності СМКОР зміщуються від автоматичного до «ручного режиму роботи».

Так, Рада бізнес-омбудсмена (РБО) з 2017 по 2022 роки розглянула майже 4 000 скарг бізнесу з питань СМКОР¹⁵.

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. Такі причини з'ясовувалися лише за результатами розслідування РБО або після звернення на гарячі лінії податківців.

Для багатьох суб'єктів господарювання «щасливим квитком» для безперешкодної реєстрації ПН/РК є таблиця даних, яку приймають комісії, створені при податкових органах. Також лише прийняті комісіями таблиці стали запорукою автоматичної реєстрації ПН/РК на підставі змін до Порядку №1165 у грудні 2022 року. Проте, на переконання РБО, саме автоматизованість перевірок, які лежать в основі СМКОР, є запорукою не лише мінімізації корупційної складової, а й прогнозованості поведінки держави для бізнесу та можливості держави коригувати свої фільтри залежно від ситуації на ринку і поведінки платників на ньому.

Також бізнесу складно зрозуміти загалом державну політику у сфері СМКОР:

- чому змінюються практики податківців без відповідних змін у законодавстві;
- однакові норми законодавства податківці в різних регіонах трактують по-різному.

ДПС України за результатом аналізу виявлено найпоширеніші причини¹⁶ прийняття рішень про неврахування таблиці даних у 2023 році, зокрема:

- недостатня кількість необхідних матеріальних ресурсів (відсутні відомості про об'єкти оподаткування, відсутнє придбання послуг оренди об'єктів оподаткування, послуг транспортування, послуг оренди місць зберігання товарно-матеріальних цінностей тощо), відповідно до поданої до контролюючих органів звітності та/або трудових ресурсів для провадження господарської діяльності стосовно задекларованих обсягів реалізації;
- відсутність (недостатня кількість) найманих працівників;
- заробітна плата виплачується менше законодавчо встановленого рівня тощо.

Вищезазначені причини не мають об'єктивного відношення до ПДВ та можуть бути умисно використані податківцями для застосування корупційних практик.

РБО відомі випадки включення підприємств до переліків ризикових чи неврахування таблиць даних через те, що серед покупців чи продавців траплялися, як виявилось пост-фактум, недобросовісні контрагенти, які можуть становити до 1%, 5% чи 10% у складі всього «вхідного» чи «вихідного» ПДВ платника, негативно впливаючи на 100% наступних операцій цього підприємства. Також наявні випадки, коли підприємство через декілька місяців виграло суд, проте після формального виконання такого судового рішення отримало повторне (і по суті з таким самим обґрунтуванням) рішення того ж податкового органу, що може свідчити як про умисний тиск на бізнес, так і про бажання податківців отримати неправомірну вигоду.

¹⁵ https://boi.org.ua/files/mw/gk/smkor_yak_instrument_administruvannya_pdv.pdf

¹⁶ <https://cvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/674040.html>

Однією з причин блокування податкових накладних є віднесення платника податків до переліку ризикових платників податку або ризикових операцій. До цього переліку можуть потрапити усі платники, діяльність яких викликає сумніви у працівників податкових органів та підпадає під один із критеріїв ризиковості, визначених у додатку 1 до Порядку № 1165.

У більшості критеріїв наведено, на думку представників бізнесу, досить об'єктивні ознаки ризиковості платників ПДВ, проте п. 8 критеріїв найчастіше використовується і має абстрактний характер:

«8. У контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації податковій накладній/розрахунку коригування.».

Згідно з ч. 1 ст. 16 Закону України «Про інформацію»¹⁷ податкова інформація – сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України.

При цьому **законодавством не визначено, яка саме податкова інформація може бути підставою для внесення платника до переліку ризикових.** Це дає змогу податківцям довільно використовувати п. 8 критеріїв ризиковості платника податку для блокування податкових накладних¹⁸.

За інформацією ДПС найбільше винесено рішень про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, зокрема по п.8 критеріїв.

Таким чином, робота СМКОР дає змогу блокувати рух податкових накладних в автоматичному режимі, на підставі суб'єктивних даних, які вносяться в систему вручну, без ідентифікації джерела інформації та посадової особи ДПС, яка несе відповідальність за її достовірність. Натомість їх розблокування здійснює регіональна комісія податкового органу, що не виключає застосування суб'єктивного впливу та корупційних практик членами таких комісій.

На думку представників бізнесу, впровадження механізму автоматичного розблокування усіх податкових накладних через 30 календарних днів після їх блокування унеможливило б застосування корупційних практик членами комісій податкових органів і сприяло б прозорості та об'єктивності процедури розблокування податкових накладних.

Також на проблемі вибіркості застосування обов'язкових правил для бізнесу, що супроводжується відповідними корупційними ризиками, наголошено в ДАП. Зокрема, у п. 3.2.2 ДАП зазначено, що **після внесення відповідних змін до законодавства забезпечено опублікування у форматі відкритих даних фінансової звітності, інформації про ризиковість платників податків** згідно з Єдиним реєстром податкових накладних, ліцензійними реєстрами, а також інших ключових наборів даних, оприлюднення яких має значний антикорупційний ефект (з дотриманням вимог законодавства про доступ до публічної інформації та захист персональних даних).

¹⁷ <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text>

¹⁸ https://winnerlex.ua/news/dosjagnennja-uk/rozblokuvannja-podatkovih-nakladnih-dlja-rizikovih-praktika-winnerlex/?gclid=EAlaIqobChMiz_ywy5bSgAMVjAZ7ChogDARmEAAyAAEgLHxvD_BwE



Більшість іноземних країн, у податковій системі яких є ПДВ, використовують податкові накладні. У багатьох із цих країн запроваджено норми, які передбачають видачу і зберігання податкових накладних у електронній формі та ведення їх електронних реєстрів, які безпосередньо адмініструються податковими органами або до яких останні мають вільний доступ. При цьому податкові органи багатьох країн використовують дані таких електронних реєстрів для податкового аналізу та виявлення ознак податкового шахрайства.

Так, у відповідному спеціалізованому звіті ОЕСР наведено досвід низки країн (Аргентини, Мексики, Сінгапуру, Словаччини, Італії, Греції, КНР тощо), які ефективно використовують електронні реєстри податкових накладних та подібні електронні автоматизовані системи як інструмент боротьби із податковим шахрайством та ухиленням від оподаткування¹⁹.

Водночас **СМКОР** – це інновація, яка **вперше запроваджена в Україні і точних іноземних аналогів** якої, за інформацією РБО, **наразі не існує**.

На думку РБО, відсутність іноземних аналогів не є самодостатнім аргументом на користь твердження, що СМКОР – ненадійний або неефективний інструмент протидії податковому шахрайству. Брак міжнародного досвіду використання подібних інструментів є лише приводом більш детально та глибоко аналізувати результати використання цього інструменту в Україні і робити обґрунтовані висновки з приводу того, чи переважають надані цим інструментом переваги над спричиненими ним незручностями²⁰.

Крім того, варто зазначити, що ДПС оприлюднює лише загальні цифри про роботу СМКОР, без деталізації показників, які можуть свідчити про її ефективність.

¹⁹ <https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf> (стор. 48 – 53)

²⁰ <https://boi.org.ua/files/5d/qd/admtaxesukr.pdf> (стор. 44)

КЕЙС 1



Одне з товариств звернулося до суду щодо оскарження відмови комісії ГУ ДПС у Запорізькій області у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН та зобов'язання податкової служби зареєструвати відповідну податкову накладну.

З матеріалів справи вбачається, що реєстрацію податкової накладної зупинено, оскільки вона відповідає вимогам п. 1 критеріїв ризиковості здійснення операцій, а підприємству запропоновано надати пояснення і копії документів про підтвердження інформації, зазначеної у податкових накладних, для розгляду відповідного питання.

Підприємство направило до комісії, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН або відмову в такій реєстрації, пояснення та копії документів, які підтверджують реальність господарської операції, за якою складено податкову накладну, однак реєстрації податкової накладної відмовлено з підстав неподання складських документів (інвентаризаційних описів).

Так, ТОВ скористалося процедурою адміністративного оскарження та подало скаргу на рішення регіональної комісії до відповідної комісії ДПС, яку за результатами розгляду залишено без задоволення, а рішення комісії регіонального рівня – без змін.

Разом з тим суд встановив, що підприємство подало до податкового органу належні пояснення та копії документів щодо господарської операції, реєстрацію податкової накладної за якою зупинено. Суд погодився з доводами суб'єкта господарювання, що наданих ним документів та пояснень було достатньо для прийняття контролюючим органом позитивного рішення про реєстрацію в ЄРПН податкової накладної, а щодо необхідності подання саме тих документів, про які зазначено в оскаржуваному рішенні, не наведено жодних обґрунтувань. Крім того, комісія регіонального податкового органу, розглядаючи подані позивачем документи, не з'ясувала специфіки проведеної господарської операції та не визначила документів, яких достатньо для підтвердження реальності господарської операції, з урахуванням їх змісту та обсягу.

Таким чином, за результатами розгляду вищезазначеної справи рішенням адміністративного суду від 17.08.2020 у справі²¹ № 280/4170/20 позовну заяву підприємства задоволено в повному обсязі.

²¹ <https://reyestr.court.gov.ua/Review/9104361>

КЕЙС 2



Некоректне заповнення рішення податкового органу про включення в ризикові платники стало визначальним/основоположним у постанові Верховного Суду від 05.01.2021 у справі²² № 640/11321/20, яку прийнято на користь суб'єкта господарювання.

Так, у оспорюваному до суду рішенні податкового органу в рядку «Податкова інформація» не були зазначені суть і характер наявної податкової інформації, що стали причиною прийняття такого рішення, не ідентифіковані конкретні операції та/або податкові накладні, у яких були зафіксовані такі операції. Натомість контролюючим органом лише процитовано зміст п. 8 критеріїв ризиковості платника податків. У результаті суд дійшов висновку, що оспорюване рішення не містить обґрунтувань і причин віднесення платника до числа ризикових.



²² <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94022453>

Необґрунтоване зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування

Опис ризику

Відповідно до п. 201.7 ст. 201 ПК України на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням визначених умов та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН, Реєстр накладних) у встановлений ПК України термін.

Згідно з п. 201.16 ст. 201 ПК України реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН може бути зупинена в порядку та на підставах, визначених постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1246 «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних»²³.

Так, у п. 12 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних визначено, що після надходження податкової накладної та/або розрахунку коригування (далі – ПН/РК) до ДПС в автоматизованому режимі здійснюється їх розшифрування та проводиться низка перевірок, зокрема:

- відповідності ПН/РК затвердженому формату (стандарту);
- наявності в Реєстрі відомостей, що містяться у ПН/РК, яка коригується;
- факту реєстрації/зупинення реєстрації/відмови в реєстрації ПН/РК з такими ж реквізитами тощо.

За результатами вказаних перевірок формується квитанція про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації ПН/РК, яка надсилається платнику в електронній формі податку протягом операційного дня.

Варто зазначити, що спірні відносини щодо зупинення реєстрації ПН/РК в Реєстрі накладних врегульовані Порядком зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та Порядком розгляду скарги щодо рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженими Постановою № 1165 (далі – Порядок зупинення реєстрації).

У п. 3 Порядку зупинення реєстрації встановлено, що ПН/РК перевіряються на відповідність ознакам безумовної реєстрації ПН/РК, до яких віднесено 7 ознак. Якщо за результатами перевірки ПН/РК визначено, що вона відповідає одній з ознак безумовної реєстрації, реєстрація такої податкової накладної/розрахунку коригування не зупиняється в Реєстрі.

Відповідно до п. 5 Порядку зупинення реєстрації платник податку, яким складено та/або подано для реєстрації в Реєстрі ПН/РК, що не відповідає жодній з ознак безумовної реєстрації, перевіряється щодо відповідності критеріям ризиковості платника податку та показникам, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку (згідно з додатками 1 та 2), а ПН/РК, що не

²³ <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF%22#Text>

відповідає жодній з ознак безумовної реєстрації, перевіряється щодо відповідності відображених у них операцій критеріям ризиковості здійснення операцій (додаток 3).

Згідно з п. 6 Порядку зупинення реєстрації у разі, коли за результатами автоматизованого моніторингу (СМКОР) платник податку, яким складено ПН/РК, відповідає хоча б одному критерію ризиковості платника податку (додаток 1), **реєстрація такої ПН/РК зупиняється**. Питання відповідності/невідповідності платника податку критеріям ризиковості платника податку розглядає комісія регіонального рівня.

СМКОР влаштована таким чином, що на стадії зупинення реєстрації ПН/РК платник податків не знає, в чому причина і які документи, крім нормативно передбачених, потрібно надати для їх реєстрації. Про те, що можливо не всі документи, які хотів бачити податковий орган, було надано, платник податків міг дізнатися лише з рішення про відмову в реєстрації ПН/РК. З метою виправлення цієї ситуації, коли дійсно фактичною причиною відмови в реєстрації ПН/РК було надання неповного пакета документів, у березні 2023 року було запроваджено механізм для подання документів: якщо податковий орган вважає за необхідне дослідити певні додаткові документи, він може не приймати одразу рішення про відмову в реєстрації ПН/РК, а попросити надати додаткові матеріали для підтвердження реальності господарської операції.

Однак податкові органи не завжди користуються цим механізмом, як і не завжди вказують дійсні, фактичні і вичерпні причини відмови в реєстрації ПН/РК. Неналежне обґрунтування відповідних рішень тягне за собою в більшості випадків їх скасування в суді (за інформацією Ради бізнес-омбудсмена у 2022 році платники податків виграли 94,4% справ за категорією «зупинення реєстрації податкових накладних», а у 2021 році – 93,5%).

Про правомірність зупинення реєстрації ПН/РК наголошує також Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду в огляді судової практики щодо реєстрації податкових накладних/розрахунків коригувань²⁴.

Так, при оцінці правомірності рішення про відповідність або невідповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості необхідно досліджувати та оцінювати зміст і порядок прийняття оскаржуваного рішення, повноваження комісії контролюючого органу, зміст протоколу її засідання та надані податковим органом документи. Затверджена форма рішення не передбачає конкретизації підстав у разі відповідності пп. 1 – 8 критеріїв ризиковості платника податку, але й не скасовує обов'язку контролюючого органу щодо необхідності доказування. Комісія контролюючого органу має обґрунтувати свій висновок і надати належні та допустимі докази для підтвердження цих даних при прийнятті рішення, обґрунтованого тим, що в контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома в процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій. Це визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих на реєстрацію ПН/РК.

За інформацією Ради бізнес-омбудсмена, у період з 01.01.2021 по 24.02.2022 проблема зупинення реєстрації ПН/РК становила 1/8 частини податкових скарг. З IV кварталу 2022 року, незважаючи на зміну підходів РБО щодо визнання прийнятними таких скарг (наразі прийнятними визнаються тільки ті скарги, в яких має місце систематичне зупинення ПН/РК), пропорція цих скарг зросла вдвічі, що

²⁴ https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Ohliad_nakladni.pdf (стор. 7)

обумовлено спершу зупиненням роботи СЕА ПДВ на початку повномасштабного вторгнення (коли держава не врахувала, що показники позитивної податкової історії через декілька місяців простою суттєво змінилися), а потім прийняттям у жовтні 2022 року змін до Постанови № 1165, які призвели до того, що в IV кварталі 2022 року понад 40% активних платників ПДВ стикнулися із зупиненням реєстрації ПН/РК.

Разом з тим, як було зазначено у попередньому звіті Тимчасової слідчої комісії Верховної Ради України з питань розслідування оприлюднених у засобах масової інформації фактів можливих корупційних дій посадових осіб органів державної влади, які призвели до значних втрат доходної частини Державного бюджету України²⁵, податкові накладні деяких суб'єктів господарювання, у діяльності яких спостерігалися явні ознаки проведення ризикових операцій, реєструвалися в ЄРПН навіть у випадках, коли такі суб'єкти господарювання на момент подання податкової накладної на реєстрацію вже мали статус ризикових, встановлений рішенням відповідної регіональної комісії податкового органу. А накладні, подані на реєстрацію, ідентифікувалися ІТС «Податковий блок» як такі, що підлягають безумовній (тобто – без урахування будь-яких ознак ризиковості) реєстрації.

При цьому частина таких суб'єктів господарювання фігурувала у кримінальних провадженнях щодо участі у розкраданні коштів та внесенні завідомо неправдивих даних до реєстраційних документів.

В звіті ТСК зазначено, що існування протиправного механізму формування сум податкових кредитів ПДВ для суб'єктів господарювання у 2019 – 2020 роках завдало збитків державі на суму понад 2 млрд грн щомісячно.

За інформацією народного депутата VIII скликання Т. Острікової у липні 2023 року 24,2 тис. платників заблоковано податкові накладні. При цьому 18,8 тис. платників (з цих 24,2 тис.) їх було розблоковано на підставі поданих документів.

Тобто за **критерієм «кількість заблокованих платників» система спрацювала помилково в 77,8%**. На початок серпня понад 30 тис. платників «нагороджені» податковими органами статусом – ризикові. Зазначена цифра – з понад 140 тис. платників, які взагалі в липні реєстрували накладні з ПДВ. Фактично це 22,6%. Порівняно з червнем кількість ризикових зменшилась на 18 тис. Але навряд чи може 22,6% компаній-платників ПДВ бути фіктивними, не мати рахунку в банку, не подавати звітність, проводити сумнівні операції²⁶.

Таким чином, необґрунтоване зупинення реєстрації ПН/РК не тільки завдає шкоди доброчесному бізнесу, а й може, зокрема, слугувати інструментом корупційних зловживань та маніпуляцій з боку податкових органів для задоволення приватного інтересу і сприяти недоотриманню державою податкових надходжень.

²⁵ <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1034-20#n2%22> (стор. 21 – 22 3бiту)

²⁶ <https://www.facebook.com/Tetiana.Ostrikova/posts/pfbid033ST3j28iocgqtKE4oGhURYT6vuuq7erjK36o1NqYkvcrTkEh-1VPZ65hsiN4Z7e5jl>

КЕЙС 1



Одне з приватних підприємств звернулося до суду з позовною вимогою скасувати низку рішень комісії ГУ ДПС в Одеській області з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування та зобов'язати ДПС зареєструвати податкові накладні підприємства в ЄРПН.

Позивач зазначив, що податковим органом не дотримано вимог законодавства на етапі зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування, що прямо вказує на незаконність прийнятих рішень про відмову у реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування. Підприємством наголошено, що ані в оскаржуваних рішеннях, ані в рішеннях, прийнятих за результатами розгляду скарг, податкова не зазначила, яких конкретно первинних документів не надано платником податків для реєстрації податкових накладних.

За результатами розгляду вищезазначеної справи № 420/13951/21 суди першої²⁷ та апеляційної²⁸ інстанцій задовольнили позов підприємства в повному обсязі.

КЕЙС 2



Керівнику одного з відділів ГУ ДПС у Львівській області НАБУ і САП повідомили про підозру у вимаганні неправомірної вигоди за розблокування податкових накладних²⁹.

За даними слідства, впродовж лютого – квітня 2023 року посадова особа податкової служби вимагала від суб'єктів господарської діяльності неправомірну вигоду за розблокування податкових накладних. Вартість своїх «послуг» вона оцінила у 1,5% від їхньої суми. Слідство зафіксувало три випадки отримання підозрюваною коштів – загалом **на суму близько 200 тис. гривень**.

²⁷ <https://www.facebook.com/Tetiana.Ostrikova/posts/pfbid033ST3j28i0cgqtKE4oGhURYT6vuuq7erjK36o1NqYkvcrtKEh-1VPZ65hsiN4Z7e5il>

²⁸ <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103297691>

²⁹ <https://nabu.gov.ua/news/v-dkat-u-maizhe-200-tis-grn-za-v-dshkoduвання-pdv-posadovitc-podatkovu-l-v-vshchini-pov-domili-pro-p-dozru-v-deo-foto/>

КЕЙС 3



Працівники ДБР викрили двох керівників відділів податкової служби в Кіровоградській області на вимаганні хабарів з підприємців за неперешкодження роботи бізнесу. Гроші посадові особи отримували за «ручне» розблокування податкових накладних.

Податківці скористались негативною тенденцією масового блокування податкових накладних та віднесення їх до критеріїв ризиковості платника податку. Вони змушували керівників підприємств «купувати» послуги «ручного режиму» реєстрації податкових накладних. «Такса» становила 1% від загальної суми.

Працівники ДБР провели обшуки за місцем проживання та роботи фігуранток справи, **за результатами яких знайдено мільйони гривень у різних валютах**³⁰.



³⁰ <https://dbr.gov.ua/news/dbr-vikrilo-dvoh-posadovic-podatkovoi-sluzhbi-kirovogradshhini-na-miljonnih-oborudkah-pri-re-estracii-podatkovih-nakladnih>

Неврахування таблиць даних платника ПДВ

Опис ризику

Успішною запорукою реєстрації податкових накладних є складання та заповнення платниками ПДВ необхідної інформації у таблиці даних.

Таблиця даних платника податків – це додаткова інформація, яку подає платник ПДВ з метою убезпечити себе від блокування податкової накладної чи розблокувати таку, якщо її реєстрація уже призупинена.

Правове регулювання складових таблиці даних та її врахування податковими органами визначено у Постанові № 1165, якою затверджено Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – Порядок № 1165), та додатках до нього, зокрема у додатку 5.

Призначення таблиці даних – поінформувати орган ДПС щодо специфіки діяльності платника ПДВ, а саме:

- види діяльності платника – безпосередньо у таблиці даних;
- перелік вхідних і вихідних кодів товарів, послуг, що пов'язані з видами діяльності платника, – теж у таблиці даних;
- особливості бізнесу платника податку та його матеріально-технічної бази, які доводять реальність господарських операцій, – ця інформація подається у поясненні до таблиці даних.

На основі таблиці даних можна попередити блокування податкових накладних/розрахунків коригування. Вона запобігає спрацюванню таких критеріїв блокування, як:

- товарний «пересорт». Мається на увазі перевищення у 1,5 раза постачання певної групи товару над обчисленим залишком такого товару (п. 1 додатка 3 до Порядку № 1165);
- відсутність послуги як такої, що постачається на постійній основі (п. 1 додатка 3 до Порядку № 1165). По послугах невідповідність кодів на вході та на виході виникає сама собою, оскільки на вході можуть бути товари, а на виході – послуга, яка була надана з їх використанням;
- зміна номенклатури товарів/послуг у РК на отримувача-платника ПДВ (п. 4 додатка 3 до Порядку № 1165).

Зазначені критерії блокування ПН/РК не застосовуються, якщо у таблиці даних платника податків наведено коди цих товарів/послуг як таких, що постачаються на постійній основі. Система може пропустити ПН/РК з кодами, які відповідають таблиці даних, на першому етапі моніторингу, й відбудеться безумовна реєстрація.

Для розуміння ефективності роботи таблиці даних слід звернути увагу на декілька типових ситуацій у роботі бізнесу, коли **таблиця даних має допомогти**:

- сільськогосподарський виробник купує один набір товарів – насіння, паливно-мастильні матеріали, добрива, а продає зовсім інший продукт, наприклад – пшеницю чи соняшник, який виріс з того насіння;
- підприємство здійснює переробку давальницької сировини. На вході споживання електроенергії, паливно-мастильних матеріалів, певної сировини і матеріалів, а на виході – послуга;
- підприємство-підрядник. На вході – придбання будівельних матеріалів, а на виході – знову послуга³¹.

Разом з тим суб'єкти господарювання вбачають **низку проблем у блокуванні та відмовах у прийнятті таблиць** платника податків.

Так, таблиці даних платника податків мали б бути універсальними для певного виду діяльності - наприклад виробництво хліба/хлібобулочних виробів, вирощування зернових культур, виробництво олії тощо. Тобто один раз погоджена таблиця для певного виду господарської діяльності мала б працювати для усіх компаній, які займаються такою діяльністю. Наразі склався суто індивідуальний підхід, який для однакових бізнесів може мати різні рішення. Така дискреція породжує корупцію. Крім того, варто зазначити, що в ПК України немає жодної згадки про таблиці даних і цей механізм може бути реалізований ДПС за результатами обстеження діяльності компанії та її реєстраційних даних. Відмова у погодженні таблиць суттєво гальмує розвиток переробної галузі, виробництва та нових компаній. Такі дії «консервують» бізнес, будь-які зміни чи подальший розвиток стає небезпечним.

За інформацією РБО, зі зміною алгоритму роботи першого критерію ризиковості операцій у жовтні 2022 року платники податків стали залежними від таблиць даних, розгляд яких здійснюють комісії податкових органів регіонального рівня. При цьому рішення про неврахування таблиці даних теж у багатьох випадках належним чином не обґрунтовуються, тому єдиною можливістю дізнатися реальну причину неврахування таблиці даних є комунікація з податківцями. Так, у 2022 році РБО констатувала, що в 75% випадків реальні причини прийняття рішень про неврахування таблиць даних та рішень про відповідність критеріям ризиковості не зазначалися. Вказані причини з'ясовувалися лише за результатами розслідування РБО або звернення на «гарячу лінію» податківців.

Також податкові органи помітно «тяжіють» до зменшення юридичного значення таблиць даних, врахованих в автоматичному режимі системою СМКОР, а не податковими комісіями регіонального рівня. Так, автоматично враховані таблиці часто відкликаються такими комісіями або скасовуються за рішенням комісії центрального рівня, після чого розгляд питання про врахування таблиці даних здійснюватимуть комісії регіонального рівня.

Такий підхід було виявлено, коли з метою виправлення ситуації із жовтневим шквалом зупинених ПН/РК у грудні 2022 року до Порядку № 1165 було внесено зміни, якими передбачено автоматичну реєстрацію безпідставно зупинених ПН/РК у разі прийняття таблиць даних саме комісіями регіонального рівня, а автоматично враховані таблиці не давали такого права, що може свідчити про вибірковий підхід у прийнятті рішень податкових органів.

Своєю чергою, Спілка українських підприємців у своєму листі від 26.06.2023 № 132 до Прем'єр-міністра України та Міністра фінансів України наголошує, що

³¹ buhplatforma.com.ua

в 2023 році статистика щодо неприйнятих таблиць платника ПДВ виглядає загрозливо: у травні не прийнято 2 230 таблиць, у квітні – 2 527, у березні – 3 246. Таким чином, за 3 місяці комісія податкової служби «заборонила» 8 000 видів діяльності бізнесу. Причому суб'єктам господарювання не вказують причин відмови у погодженні таблиці даних платника ПДВ.

Таким чином, податкові органи можуть умісно не враховувати таблиці даних платника ПДВ, в тому числі з метою отримання неправомірної вигоди. Також у діях працівників податкових органів можуть вбачатися корупційні фактори та свідомий тиск на бізнес за відсутності чітких та конкретних причин відмови при реєстрації податкових накладних.

КЕЙС



До Ради бізнес-омбудсмена (РБО) звернулося³² сільськогосподарське підприємство з Одещини. Підприємство скаржилось на те, що податкова служба не враховувала таблиці даних платника ПДВ та заблокувала реєстрацію податкових накладних підприємства. На думку ГУ ДПС, види господарської діяльності скаржника не відповідали наявним основним засобам, визначеним у таблиці даних.

Сільськогосподарське підприємство 11 разів подавало таблиці даних з письмовими поясненнями та додатками про спроможність здійснювати відповідні види господарської діяльності, проте податкова щоразу їх відхиляла без конкретизації причин.

РБО розпочала власне розслідування, за результатами якого податкова служба надала РБО інформацію про конкретні зауваження до таблиці даних підприємства, які надалі були усунуті платником податків, таблиця була знову подана до ГУ ДПС та нарешті врахована під час реєстрації податкових накладних.

³² <https://boi.org.ua/case-studies/483-z-12-sprobi-vrahuvali-tablici-danih/>

Невиконання судових рішень щодо реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування

Опис ризику

Порядок зупинення реєстрації ПН/РК передбачає право суб'єкта господарювання оскаржити зупинення реєстрації документа як в адміністративному, так і судовому порядку.

Однак навіть «переможне» рішення у суді першої, апеляційної інстанцій або Верховному Суді не гарантує необхідного результату для бізнесу – реєстрації ПН/РК у Реєстрі накладних, зокрема через низку факторів. На практиці рішення суду може бути виконане податковою службою через досить тривалий час (6 –12 місяців) або не буде виконане взагалі.

Так, відповідно до п. 19 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних податкова накладна та/або розрахунок коригування, реєстрацію яких зупинено, реєструється, зокрема, у день набрання рішенням суду законної сили про реєстрацію податкової накладної та/або розрахунку коригування (у разі надходження до ДПС відповідного рішення).

Як відомо, рішення суду набирає законної сили після закінчення строку подання апеляційної скарги, постанова суду апеляційної інстанції – з моменту її проголошення, постанова Верховного Суду – з дати її ухвалення. Рішення судів оприлюднюються в Єдиному державному реєстрі судових рішень. Проте варто зазначити, що можливість відслідковувати всі рішення щодо оскарження та дати набрання рішеннями судів законної сили у податкового органу досить обмежена, в тому числі через велику кількість податкових операцій з ПН/РК та обмеженість людського ресурсу.

Крім того, у п. 12 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних визначено, що реєстрація податкових накладних відбудеться після проведення відповідної автоматичної перевірки. Під час цієї перевірки контролюючий орган перевіряє, зокрема, відповідність податкової накладної та/або розрахунку коригування затвердженому формату (стандарту).

За результатами перевірки формується квитанція про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації ПН/РК, що може бути додатково перепоною для бізнесу всупереч наявності позитивного судового рішення на користь суб'єкта господарювання.

Також додатковими часовими втратами є недостатній реєстраційний ліміт у СЕА ПДВ: йдеться як про випадки, коли система помилково не реєструвала податкові накладні за рахунок спеціальної суми «Перевищення», так і про випадки, коли реєстраційний ліміт дійсно був використаний платником шляхом подання на реєстрацію нових податкових накладних у проміжку часу між зупиненням реєстрації податкової накладної та поданням податкової декларації за відповідний звітний період.

Хоча судові рішення є обов'язковими до виконання, як визначено ст. 129-1 Конституції України, фактично **ДПС є одним із лідерів** серед державних органів, які **не виконують судових рішень**, що підтверджується, в тому числі, судовою практикою³³.

Зокрема, у справі № 600/1942/20-а ухвалою суду апеляційної інстанції вказано на наявність протиправної бездіяльності ДПС в частині невиконання вимог рішення суду щодо реєстрації податкової накладної, встановлено судовий контроль за виконанням постанови Сьомого апеляційного адміністративного суду від 07.10.2021 у цій справі та зобов'язано ДПС протягом 1 місяця з дати отримання відповідної ухвали подати до суду звіт про виконання вказаної постанови.

Суд звертає увагу на те, що податкова накладна мала бути зареєстрована в Реєстрі накладних 07.10.2021, однак ДПС ухиляється від виконання постанови суду, посиляючись на те, що потрібен час для реалізації механізму реєстрації податкових накладних на підставі судового рішення. Однак згідно з листом ДПС від 30.06.2022 № 696/ВПІ/99-00-05-03-03-10 у період із жовтня 2021 року по травень 2022 року включно в Єдиному реєстрі податкових накладних на підставі судових рішень зареєстровано 7 246 податкових накладних³⁴.

Також за інформацією ДПС показник щодо кількості судових рішень, пов'язаних із блокуванням реєстрації ПН, які набрали законної сили та підлягають виконанню, містить динамічну складову (оскільки судами ухвалюються процесуальні рішення), тому інформацію щодо судових рішень, які підлягають виконанню, отримати складно.

За інформацією Державної судової адміністрації України **стан здійснення правосуддя за категорією справи 111 030 600 «зупинення реєстрації податкових накладних» за 9 місяців 2023 року становить:**

Органи судочинства	Залишок справ і матеріалів на початок періоду	Надійшло справ і матеріалів за період	Розглянуто справ і матеріалів за період	Залишок справ і матеріалів на кінець періоду
Місцеві адміністративні суди	1 315	6 171	3 230	4 256
Апеляційні адміністративні суди	1 766	3 847	3 839	1 774

Серед основних причин невиконання судових рішень за період 2022 – I півріччя 2023 років ДПС зазначає обмеження доступу до певних документів та даних для захисту національних інтересів через військову агресію Російської Федерації та встановлений наказом ДПС від 24.02.2022 № 243-0 простій у роботі ДПС та її територіальних органів.

33 <https://boi.org.ua/publications/press/1420-doslidzhennya-radi-biznes-ombudsmena-stosovno-nevikonannya-sudovih-rish-en-cshodo-reyestraciyi-podatkovih-nakladnih/>

34 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105994302>

ДПС повідомляє, що виконання судових рішень з питань реєстрації або скасування реєстрації ПН/РК в Єдиному реєстрі податкових накладних потребує технічного аспекту виконання таких рішень, а саме: проведення перевірок реквізитів ПН/РК, які підлягають реєстрації відповідно до рішення суду, а з врахуванням застосування адміністративними судами різних способів захисту прав позивачів, часто виникає необхідність у виправленні недоліків судових рішень (описок, неточностей) та отриманні роз'яснень судового рішення, зміні способу та/або порядку його виконання тощо.

Враховуючи зазначене вище, оскільки законодавством не визначено чітких термінів для виконання податковими органами рішення суду у частині реєстрації ПН/РК, то під час виконання судового рішення податкові органи можуть необґрунтовано довго «шукати необхідний час для реалізації механізму реєстрації ПН/РК на підставі судового рішення» чи «вживати заходів щодо виконання рішення суду», що суперечить інтересам бізнесу.

Суб'єкти господарювання розуміють, що для результативних бізнес-процесів потрібно ефективно використовувати час і, відповідно, **затягування виконання судового рішення** для розблокування податкових накладних **може негативно вплинути на господарську діяльність**, зокрема на:

- виконання поточних зобов'язань перед контрагентами;
- позитивну податкову історію;
- блокування податкової накладної, через яке покупець втрачає можливість зменшити своє податкове зобов'язання на суму ПДВ, сплачену ним при купівлі товару. Відповідно, при реалізації товару він платитиме ПДВ у повному обсязі, а не тільки за додану вартість;
- ризик анулювання дозвільних документів підприємства унаслідок потрапляння до переліку ризикових;
- створення додаткових підстав для перевірки з боку податкових органів;
- значні репутаційні втрати тощо.

У разі умисної бездіяльності чи затягування часу податковими органами окремі суб'єкти господарювання можуть шукати альтернативні варіанти вирішення питання реєстрації податкових накладних на підставі судового рішення. Так, деякі суб'єкти господарювання звертаються за юридичним супроводом до фахових компаній у галузі податкового права для підготовки відповідних адвокатських запитів чи скарг, окремі звертаються за допомогою до громадських організацій та спілок у сфері бізнесу (Рада бізнес-омбудсмена, Спілка українських підприємців тощо), інші – використовують корупційні практики для впливу на податкові органи.

Довготривале невиконання судового рішення щодо реєстрації ПН/РК може шкодити авторитету державних органів, у тому числі судової влади, та нівелювати ефективне судове рішення на користь корупційних практик.

Підсумовуючи вищевикладене, правова неврегульованість термінів виконання судового рішення для розблокування ПН/РК та їх реєстрації в Реєстрі накладних дають можливість працівникам податкових органів зловживати своїми повноваженнями з метою отримання неправомірної вигоди та/або задоволення приватного інтересу й одночасно перешкоджати українському бізнесу.



У жовтні 2017 року одна з будівельних компаній уклала договір підряду на виконання низки технічних робіт на об'єкті будівництва у Житомирській області.

6 листопада 2017 року замовник сплатив передоплату за виконання робіт в сумі близько **142,4 тис. грн**, при цьому сума ПДВ, закладена у ціну робіт, становила **23 731,30 гривні**.

29 листопада 2017 року будівельна компанія подала на реєстрацію податкову накладну на вказану вище суму, однак документ був заблокований СМКОР через невідповідність обсягів постачання обсягам придбання робіт (послуг) із відповідним кодом державного класифікатора.

Для розблокування податкової накладної компанія подала необхідні пояснення та копії документів за цією господарською операцією на розгляд комісії Державної фіскальної служби України. Однак рішенням цієї комісії від 19 грудня 2017 року у реєстрації податкової накладної було відмовлено, тому будівельна компанія звернулась до суду.

2 жовтня 2018 року адміністративний суд виніс рішення у справі, яким задовольнив позов компанії, скасував відповідне рішення комісії та зобов'язав податковий орган зареєструвати податкову накладну.

Своєю чергою, податкова служба подала апеляційну скаргу, проте не сплатила судового збору. Апеляційний суд встановив податковому органу строк для усунення цього недоліку, однак, не побачивши оплати судового збору у вказаний термін, 9 січня 2019 року повернув апеляційну скаргу без розгляду.

Таким чином, 9 січня 2019 року судові рішення набрало законної сили.

4 березня 2020 року (більше ніж через рік) компанія звернулась зі скаргою до Ради бізнес-омбудсмена щодо невиконаного судового рішення і, як наслідок, незареєстрованої податкової накладної.

За період із березня по червень 2020 року Рада бізнес-омбудсмена декілька разів зверталась до податкового органу із вимогою невідкладно виконати судові рішення. У результаті 4 червня 2020 року ДПС повідомила про виконання судового рішення, що й підтвердив скаржник.

Таким чином, податкова накладна, яку мали зареєструвати 29 листопада 2017 року, **була зареєстрована тільки 4 червня 2020 року, тобто із запізненням більше ніж на 2,5 роки**³⁵.

Безумовно, в таких випадках бізнес має реальні збитки, в тому числі через довготривалі затримки, що становить загрозу для його подальшого існування.

³⁵ <https://boi.org.ua/publications/press/1420-doslidzhennya-radi-biznes-ombudsmena-stosovno-nevikonannya-sudovih-rish-en-cshodo-reyestraciyi-podatkovih-nakladnih/>

Наявність корупціогенних факторів у роботі комісій податкових органів регіонального рівня після зупинення реєстрації податкових накладних

Опис ризику

Після зупинення реєстрації податкових накладних відповідно до Порядку зупинення реєстрації ПН/РК суб'єкт господарювання може подати відповідну скаргу до регіональної комісії податкового органу, діяльність та порядок прийняття рішення якої регулюється вказаним Порядком та Порядком прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 12.12.2019 № 520³⁶.

Так, комісіями регіонального рівня є комісії з питань зупинення реєстрації ПН/РК в Реєстрі накладних головних управлінь ДПС в областях, м. Києві та Офісу великих платників податків ДПС (далі – комісія).

Відповідно до п. 30 Порядку зупинення реєстрації ПН/РК комісія складається з голови, заступника голови, секретаря та не менше 7 членів.

Персональний склад комісії визначається та затверджується наказом головного управління ДПС в області, м. Києві та Офісу великих платників податків ДПС, головою комісії призначається перший заступник або заступник керівника податкового органу, голос якого є вирішальним у разі рівного розподілу голосів. Будь-яких інших **вимог та критеріїв до працівників податкових органів, які можуть входити до складу комісії, у Порядку не передбачено**, в тому числі щодо наявності потенційного чи реального конфлікту інтересів у розумінні Закону України «Про запобігання корупції», кваліфікаційних вимог до рівня освіти, досвіду практичної діяльності, інших спеціальних знань тощо.

Одночасно рівний розподіл голосів членів комісії свідчить про наявність рівної кількості суттєвих принципових розбіжностей з питання, що розглядається. Покладення на голову комісії права вирішального голосу у спірних питаннях є підґрунтям для поширення корупційних практик. З метою уникнення відповідної ситуації кількість присутніх на засіданні Комісії має бути непарною, аби виключити принцип рівності голосів.

Крім того, у Порядку не визначено критеріїв та обмежень щодо осіб, які не можуть входити до складу комісії, та не передбачено порядку їх перевірки щодо наявності конфлікту інтересів.

Так, за результатами розгляду скарги платника податку комісія приймає рішення про:

- реєстрацію податкової ПН/РК в Реєстрі або відмову в такій реєстрації;
- врахування або неврахування таблиці даних платника податку;
- відповідність/невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку.

36 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text>

Однак відсутність нормативно встановлених запобіжників сприятиме реалізації корупційних практик щодо прийняття рішення на користь заінтересованої сторони за попередніми домовленостями з членами комісії та/або умисного прийняття негативного рішення комісії, зокрема для усунення певного бізнес-конкурента або створення додаткових перепон у господарській діяльності платника податку тощо.

Також у **вищевказаних нормативних документах не передбачено фіксування засідань комісії в аудіо- та/або відеоформаті**. Розгляд низки питань, від яких залежить проведення господарських операцій та виконання договорів суб'єктів господарювання, імпоротно-експортна діяльність та, як наслідок, наповнення державного бюджету, відбувається у закритому режимі, без можливості проаналізувати обґрунтованість підстав для винесення комісією того чи іншого рішення.

Таким чином, це ставить під сумнів прозорість та об'єктивність роботи комісії з питань зупинення реєстрації ПН/РК і збільшує можливості для корупційних зловживань.

За словами багатьох правників, аналіз судової практики свідчить, що майже всі рішення комісії з питань зупинення реєстрації податкової накладної не містять ні мотивів, ні обґрунтувань віднесення підприємців до переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості. Про жодну професійну діяльність із практичного виконання завдань і функцій держави під час блокування податкових накладних не йдеться. Податківці такими діями роками створюють перепони для реалізації державної політики та виконання законів³⁷.

Крім того, серед керівництва податкових органів як центрального, так і регіонального рівнів досить поширеною є довготривала практика призначення виконувачів обов'язків керівників податкових органів, що, однак, не заважає таким особам вдаватися до корупційних дій, які викликають масштабний резонанс і обурення серед громадськості та завдають значної репутаційної шкоди всій системі податкових органів.

³⁷ https://biz.ligazakon.net/analytcs/218406_vdpovdalnst-u-vipadku-blokuvannya-pnrk-pravov-pozits-vs



Працівники Державного бюро розслідувань на початку 2022 року викрили виконувачку обов'язків начальника ГУ ДПС у м. Києві – голову комісії з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних на багатомільйонних незаконних схемах збагачення³⁸.

Слідство виявило, що, зловживаючи владою та службовим становищем, в.о. начальника за гроші приймала рішення щодо невідповідності критеріям ризиковості платників податків для низки підприємств.

Особа разом з іншими членами комісії без законних на те підстав приймала рішення про відповідність або невідповідність критеріям ризиковості платників податків, що спричинило тяжкі наслідки.

Крім того, керівництво ГУ ДПС у м. Києві причетне до схем незаконного отримання відшкодування ПДВ, в результаті чого **у тіньовий обіг потрапило понад 30 млрд гривень.**

Додатково ДБР досліджує спосіб життя в.о. начальника податкової служби Києва, який не відповідає рівню її офіційних доходів, зокрема загальна сума **виявлених необґрунтованих активів** посадової особи становить близько **1,4 млн доларів США.**



³⁸ <https://dbr.gov.ua/news/dbr-vikrilo-kerivnicyu-podatkovoi-kieva-na-bagatomiljonnih-nezakonnih-shemah-zbagachennya>

РЕКОМЕНДАЦІЇ:



Національне агентство пропонує у межах повноважень розглянути такі рекомендації:

I. Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики розглянути дослідження Національного агентства з метою мінімізації корупційних ризиків у діяльності ДПС України.

II. Кабінету Міністрів України забезпечити:

1. Внесення змін до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 № 1165, зокрема щодо:
 - визначення та встановлення переліку критеріїв до осіб, які не можуть входити до складу центральної та регіональних комісій податкових органів, зокрема через відсутність досвіду роботи у підрозділах адміністрування ПДВ або податкового аудиту не менше 3 років;
 - встановлення ефективних запобіжників залучення до роботи комісії осіб, які діятимуть в умовах конфлікту інтересів;
 - розглянути можливість залучення до роботи комісії центрального рівня ДПС України представників громадськості та бізнесу, зокрема постійно діючого консультативно-дорадчого органу Кабінету Міністрів України Ради бізнес-омбудсмена.
2. Внесення законодавчих змін шляхом визначення механізму виконання судових рішень щодо зобов'язання податкових органів зареєструвати податкові накладні. Строк має бути реалістичним і не перевищувати 30 робочих днів з дати набрання судовим рішенням законної сили.
3. Внесення змін до Податкового кодексу України в частині визначення понять:
 - позитивна податкова історія платника податку на додану вартість та критерії її визначення;
 - таблиця даних платника податків на додану вартість.

III. Міністерству фінансів України:

- розглянути можливість проведення перевірок комісій з питань зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- провести повноцінний аналіз витрат-вигід діючої системи адміністрування ПДВ, провести розрахунки вартості адміністрування ПДВ в Україні, зокрема ведення ЄРПН, СЕА ПДВ та СМКОР для бізнесу, податкової служби та судової системи;

- здійснити аналіз ефективності роботи СМКОР за період 2017 – 2023 років з оприлюдненням таких результатів;
- розглянути можливість залучення до аналізу ефективності роботи СМКОР Міністерства цифрової трансформації України, зокрема для реінжинірингу бізнес-процесів;
- за результатами аналізу ефективності роботи СМКОР запропонувати шляхи вирішення виявлених проблем у діяльності СМКОР.

IV. Міністерству фінансів України спільно з Державною податковою службою України забезпечити виконання розпорядження Кабінету Міністрів України від 05.07.2019 № 542-р «Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику», зокрема в частині:

- впровадження системи моніторингу результативності розгляду судами податкових спорів, що пройшли процедуру адміністративного оскарження, та стану виконання відповідних судових рішень;
- обговорення за участі громадськості, представників бізнесу та затвердження за його результатами критеріїв ефективності та показників роботи СМКОР;
- оприлюднення на офіційних вебсайтах ДПС України та регіональних податкових органів інформації про їх діяльність, крім інформації з обмеженим доступом;

Здійснити організаційно-правові заходи щодо приведення у відповідність власних нормативно-правових та/або затвердження нових актів відповідно до Закону України «Про адміністративну процедуру», забезпечивши інклюзивність всіх заінтересованих осіб, законні інтереси яких зачіпаються в межах адміністративного провадження.

V. Державній податковій службі України:

- визначити критерії ефективності СМКОР, зокрема:
 - співвідношення зупинених ПН/РК до зареєстрованих (за кількістю накладних), %;
 - співвідношення зупинених ПН/РК до зареєстрованих (за сумою ПДВ), %;
 - кількість підприємств, яким було зупинено ПН/РК (ризикових) – місяць до місяця, у динаміці;
 - кількість ПН/РК, щодо яких судами прийнято рішення на користь платників податків, до кількості ПН/РК, щодо яких судами прийнято рішення на користь держави.
- запровадити інструмент інформування платників податків про ризикових контрагентів, зокрема шляхом подання відповідного запиту суб'єктами господарювання через власний електронний кабінет до податкових органів;
- надати можливість платникам ПДВ звернутись на єдину гарячу лінію відповідного підрозділу ДПС України щодо отримання консультацій з питань розблокування податкових накладних, погодження таблиці даних або виконання рішення суду (забезпечення принципу екстериторіальності отримання послуг від ДПС України);

- розглянути можливість запровадження ризик-орієнтованого підходу у визначенні саме ризикових операцій, а не ризикових суб'єктів господарювання;
- розглянути питання щодо персоніфікації рішення податкової служби відповідальністю посадових осіб, які приймають/підтверджують рішення автоматизованої системи щодо зупинення реєстрації податкових накладних, відмови у погодженні таблиць даних платника податків, чи підтвердженням неможливості своєчасного виконання рішень судів.

VI. Міністерству юстиції України забезпечити належний контроль за роботою структурних підрозділів територіальних органів Мін'юсту, що здійснюють повноваження у сфері примусового виконання рішень, у частині зупинення реєстрації податкових накладних.

ПОКАЗНИКИ СМКОР 2023 (ДАНІ ДПС)

тис. грн

Показник	за січень 2023	за лютий 2023	за березень 2023	за квітень 2023	за травень 2023	за червень 2023	за липень 2023	за серпень 2023	за вересень 2023	за жовтень 2023
Кількість платників податку на додану вартість (станом на 01 число наступного місяця)	245 602	244 223	242 122	241 842	240 927	240 224	239 409	252 511	248 874	249 434
Кількість податкових накладних/розрахунків коригування, прийнятих для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	19 164 923	19 896 773	22 282 244	19 996 960	22 189 470	23 112 403	21 821 065	24 053 538	24 705 023	24 819 991
Загальна сума податку на додану вартість, зазначена у прийнятих для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкових накладних /розрахунках коригування у звітному періоді	165 560 279	151 656 348	166 838 849	158 135 396	159 629 655	170 361 293	167 936 597	198 056 785	205 457 038	210 262 557
Кількість платників податку, у яких зупинена реєстрація податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	28 409	23 701	26 060	24 320	26 051	26 665	24 278	24 740	25 411	25 428
Кількість податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрація яких зупинена в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	190 560	153 997	174 957	159 500	181 853	203 785	292 285	240 459	249 859	229 471
Загальна сума податку на додану вартість, зазначена у податкових накладних /розрахунках коригування, реєстрація яких зупинена в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	5 497 161	3 809 182	4 213 933	3 888 262	3 945 977	4 143 717	4 005 132	4 226 115	4 737 310	5 100 453
Кількість платників податку, які подали на розгляд таблицю даних платника податку у звітному періоді	10 580	6 744	6 859	4 991	4 900	4 877	5 043	5 210	4 896	4 691
Кількість таблиць даних платника податку по яких прийняте рішення про врахування таблиці даних платника податку (в т.ч. в автоматичному режимі)	8 413	4 403	3 613	2 464	2 760	3 231	3 960	4 352	3 520	3 610
Кількість платників податку, які подають податкові накладні / розрахунки коригування для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних та перебувають в переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку	4 115	3 509	4 189	3 994	4 669	4 582	4 271	4 041	4 079	4 115
Відсоток блокування (підприємства)	11,57%	9,70%	10,76%	10,06%	10,81%	11,10%	10,14%	9,80%	10,21%	10,19%
Відсоток блокування (накладні)	0,99%	0,77%	0,79%	0,80%	0,82%	0,88%	1,34%	1,00%	1,01%	0,92%
Відсоток блокування (по сумі податку)	3,32%	2,51%	2,53%	2,46%	2,47%	2,43%	2,38%	2,13%	2,31%	2,43%
Середня сума накладної	8,6	7,6	7,5	7,9	7,2	7,4	7,7	8,2	8,3	8,5
Середня сума заблокованої накладної (тис.грн)	28,8	24,7	24,1	24,4	21,7	20,3	13,7	17,6	19,0	22,2
Відсоток врахування поданих таблиць	79,5%	65,3%	52,7%	49,4%	56,33%	66,2%	78,5%	83,5%	71,9%	77,0%
Відсоток (ризикові підприємства)	1,68%	1,44%	1,73%	1,65%	1,94%	1,91%	1,78%	1,60%	1,64%	1,65%



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ (Мінфін)

вул. М. Грушевського 12/2 м. Київ 01008 тел. (044) 206-59-47, факс 425-90-26
e-mail: infomf@minfin.gov.ua, код ЄДРПОУ 00013480

від _____ 20__ р. № _____ На № _____ від _____ 20__ р.

Національне агентство з питань запобігання корупції

Міністерство фінансів України розглянуло лист Національного Агентства з питань запобігання корупції від 04.08.2023 № 211-01/17529-23 щодо надання інформації для аналізу корупційних ризиків стосовно реалізації процедури зупинення/відновлення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних та повідомляє.

Уряд України протягом багатьох років намагався вирішити проблему з відшкодування податку на додану вартість з бюджету, зокрема ідея полягала в тому, щоб створити такі умови, при яких не було б накопичення боргів перед платниками податку та суб'єктивного підходу при вирішенні питання повернення з бюджету цього податку конкретному платнику.

З метою вирішення цього питання в Україні запроваджено систему електронного адміністрування податку на додану вартість (далі – СЕА ПДВ) та систему моніторингу критеріїв оцінки ступеня ризиків (далі – СМКОР), які є взаємопов'язаними між собою, оскільки спрямовані на забезпечення своєчасного відшкодування податку на додану вартість з бюджету, що у повній мірі досягається внаслідок здійснення контролю за повнотою нарахування та сплати податку на додану вартість до бюджету.

Завдяки роботі СЕА ПДВ та СМКОР вдалося побудувати ефективну роботу Реєстру заяв про повернення сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість (далі – Реєстр).

Заяви про повернення сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість автоматично вносяться до Реєстру у хронологічному порядку їх надходження. Коли сума податку на додану вартість набуває статусу узгодженої та відображається у Реєстрі це є підставою для органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, для перерахування такої суми податку протягом п'яти операційних днів платнику податку.



Документ СЕД Мінфін АСКОД
Сертифікат 26B2648ADD3032E104000000A2FE2E00178CAB00
Підписувач Улютин Денис Валерійович
Дійсний з 04.11.2022 13:28:15 по 04.11.2024 13:28:15



11310-08-5/22837 від 21.



Отже, функціонування чинної системи відшкодування дає можливості бізнесу отримувати податок на додану вартість на свої рахунки в заявлених до відшкодування обсягах, а це дає можливість прозоро планувати свої бізнеспроцеси.

СМКОР побудована таким чином, щоб превентивно реагувати на зловживання недобросовісних платників податків – не лише бачити потенційні порушення, а й унеможливити безпідставне формування податкового кредиту вже на стадії реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування, до моменту подання податкової декларації з податку на додану вартість, відповідності критеріям ризиковості платника податку.

Порядок ведення СМКОР визначений постановою Кабінету Міністрів від 11 грудня 2019 р. № 1165 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» (далі – Постанова № 1165), затверджений на виконання пункту 201.16 статті 201 Податкового кодексу України (далі – Кодекс).

В свою чергу Постановою № 1165 визначені чіткі критерії, які дозволяють СМКОР в автоматичному порядку здійснювати перевірку щодо відповідності ознакам безумовної реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування, відповідності критеріям ризиковості платника податку, показникам, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку, відповідності критеріям ризиковості здійснення операцій, за результатами якої податкові накладні/розрахунки коригування реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних.

В разі якщо реєстрація податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних зупинена, прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації приймається комісією контролюючого органу. Комісія контролюючого органу, як зазначено у Постанові № 1165, приймає таке рішення шляхом відкритого голосування, більшістю голосів присутніх на засіданні членів такої комісії.

Також слід зазначити, що з метою проведення аналізу ефективності роботи СМКОР у зв'язку зі змінами, що відбуваються в господарській діяльності суб'єктів господарювання, та подальшого напрацювання змін до Постанови № 1165 та інших нормативно-правових актів з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних Міністерством фінансів України створено робочу групу, до складу якої входять представники Міністерства фінансів України, ДПС та експерти у сфері оподаткування.

За результатами діяльності робочої групи постійно напрацьовуються зміни щодо Постанови № 1165 та інших нормативно-правових актів з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних в частині удосконалення СМКОР та після обговорення та напрацювання пропозицій відповідні проекти нормативно-

правових актів подаються на розгляд Кабінету Міністрів України відповідно до вимог Регламенту Кабінету Міністрів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 18.07.2007 № 950.

Одночасно повідомляємо, що Міністерством фінансів України розроблено Антикорупційну програму Міністерства фінансів України на 2023–2025 роки (далі – Антикорупційна програма), відповідно до якої результати ідентифікації корупційних ризиків, рівні ймовірності реалізації, наслідків та рівні корупційних ризиків, а також заходи впливу на корупційні ризики зазначені в реєстрі ризиків.

Зокрема у реєстрі ризиків зазначено корупційний ризик щодо ймовірності вчинення корупційних правопорушень у процесі адміністрування податків та зборів, митних платежів.

Зміст цього корупційного ризику полягає в існуванні вірогідності необґрунтованого впливу суб'єктивних чинників під час виконання посадовими особами контролюючих органів та митниці своїх повноважень, що може призводити до зниження рівня мобілізації доходів. Джерелом корупційного ризику зазначено - прояв недоброчесності в контролюючих органах. Надмірний обсяг дискреційних повноважень у працівників органів податкової служби та митниці.

Заходом впливу на зазначений корупційний ризик та етапи його виконання передбачають розроблення національної стратегії доходів на 2024–2030 роки, яка передбачатиме реалізацію у короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективі комплексу заходів, зокрема, щодо:

- покращення процесів адміністрування податків, зборів та митних платежів, яке базуватиметься на аналізі результатів діяльності контролюючих органів та незалежного опитування платників податків;
- посилення антикорупційних заходів у системі податкового та митного адміністрування.

Отже, здійснення заходів впливу на корупційні ризики буде здійснюватися в рамках національної стратегії доходів на 2024–2030 роки.

Перший заступник Міністра

Денис УЛЮТІН



МІНІСТЕРСТВО ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ
(Мінекономіки)

вул. М. Грушевського 12/2, м. Київ, 01008, тел. (044)200-47-53, факс (044)253-63-71
E-mail: meconomy@me.gov.ua, <http://www.me.gov.ua>, код ЄДРПОУ 37508596

На № 211-01/17525-23 від 04.08.2023

Національне агентство з питань
запобігання корупції

Про надання інформації

Міністерство економіки України розглянуло лист Національного агентства з питань запобігання корупції щодо надання інформації для аналізу корупційних ризиків під час реалізації процедури зупинення/відновлення реєстрації податкових накладних/розрахунків у Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – Реєстр) та в межах компетенції повідомляє.

Мінекономіки поділяє стурбованість щодо порушеного питання та необхідність проведення дослідження корупційних ризиків через які у значній кількості підприємств виникають проблеми з органами державної податкової служби з приводу блокування підприємствам податкових накладних з ПДВ, відмови в прийманні таблиці даних платника податку та інші процедури, що необхідно здійснити для оскарження незаконних дій контролюючого органу та захист власних інтересів у судах, а як наслідок, несвоєчасне отримання бюджетного відшкодування з ПДВ та загрози зупинення господарської діяльності підприємств, що неприпустимо в умовах дії воєнного стану.

Функціонування Реєстру, Системи електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ) і Системи автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризику (СМКОР) мають важливе значення для забезпечення прозорості процедур адміністрування та автоматизованого контролю за додержанням законодавства з метою захисту інтересів держави та сумлінних платників під час справляння цього податку, які були створені саме для усунення непорозумінь між платниками податку та контролюючими органами та можливістю держави своєчасно виконувати свої зобов'язання перед платниками податку в частині відшкодування ПДВ з бюджету.

Однак, згідно звернень та скарг від платників податків до Міністерства щодо порядку функціонування зазначених систем, можливо дійти висновку, що



ДОКУМЕНТ СЕД Мінекономіки АБ/АД
Національне агентство з питань запобігання корупції
Підписувач Бігун Надія Валеріївна
Сертифікат 58E2D9E7F900307B0400000054F7340047A6A600
Дійсний з по 28.07.2024 23:59:00
№22108/0/03-23 від 16.08.2023



3102-07/42828-03 від 16.08.



механізм є недосконалим та присутні факти «ручного втручання» в роботу систем, що відповідно потребує змін.

Також звертаємо увагу, що згідно Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, який затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1246 після надходження податкової накладної та/або розрахунку коригування до ДПС в автоматизованому режимі здійснюється їх розшифрування та проводяться перевірки.

Розгляд скарги здійснюється комісією з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі ДПС за участю уповноваженої особи Міністерства фінансів України, тобто без участі Мінекономіки. Таким чином, Міністерство не володіє інформацією про наявність корупційних факторів у роботі комісій податкових органів регіонального рівня.

Відповідно до Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375, Мінфін є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову та бюджетну політику. Одним із основних завдань Мінфіну є забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства.

У свою чергу Мінекономіки, що діє відповідно до Положення про Міністерство економіки України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 459, бере участь у формуванні та реалізації податкової політики в межах повноважень, передбачених законом, тобто не має доступу до зазначених систем та не наділено повноваженнями стосовно контролю їх роботи.

Заступник Міністра
економіки України

Надія БІГУН



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ (ДПС)

Київська пл., 8, м. Київ, 04053, тел.: (044) 272-62-55
E-mail: post@tax.gov.ua, сайт: www.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 43005393

від 04.11.2023 р. № 13749/5/99-00-18-01-03-05 На № _____ від _____ 20__ р.

Національне агентство з питань
запобігання корупції
(код СДРПОУ 40381452)

Державна податкова служба України у межах компетенції розглянула запит Національного агентства з питань запобігання корупції від 24.10.2023 № 211-01/24297-23 (вх. ДПС №103792/5 від 25.10.2023) про надання інформації щодо зупинення / реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – Реєстр) та повідомляє наступне.

Відповідно до частини другої статті 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Механізм зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Реєстрі, організаційні та процедурні засади діяльності комісій з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Реєстрі, права та обов'язки їх членів визначено Порядком зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – Порядок), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 № 1165 «Про затвердження порядку з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» (зі змінами).

Так, у період 2022 року та I – III квартали 2023 року платниками подано на реєстрацію в Реєстрі 389 626 386 податкових накладних, з них зупинено – 1 194 366.

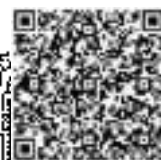
Критерії ризиковості платника податку на додану вартість передбачені Додатком 1 до Порядку

Комісіями регіонального рівня найбільше винесено рішень про відмову платника податку критеріям ризиковості платника податку по наступним критеріям ризиковості платника податку, а саме:

Національне агентство з питань запобігання корупції

№ 54990/0/03-23 від 08.11.2023

13749/5/99-00-18-01-03-05



пункт 8 Додатку 1 до Порядку – у контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації податковій накладній / розрахунку коригування;

пункт 5 Додатку 1 до Порядку – платник податку – юридична особа не має відкритих рахунків у банку / небанківського надавача платіжних послуг, крім рахунків у Казначействі (крім бюджетних установ);

пункт 7 Додатку 1 до Порядку – платником податку на прибуток підприємств не подано контролюючому органу фінансової звітності всупереч нормам підпункту 16.1.3 пункту 16.1 статті 16 та пункту 46.2 статті 46 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), з урахуванням вимог підпункту 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу;

пункт 6 Додатку 1 до Порядку – платником податку не подано контролюючому органу податкової звітності з податку на додану вартість за два останніх звітних (податкових) періоди всупереч нормам підпункту 16.1.3 пункту 16.1 статті 16 та абзацу першого пункту 49.2 і пункту 49.18 статті 49 Кодексу, з урахуванням вимог підпункту 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

Щодо критеріїв відбору, що застосовуються до працівників ДПС при включенні до роботи комісії з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Реєстрі інформуємо про таке.

Відповідно до пункту 29 Порядку до складу комісії регіонального рівня входять посадові особи територіальних органів ДПС. До складу комісії центрального рівня входять посадові особи ДПС.

Згідно з пунктом 30 Порядку комісія контролюючого органу складається з голови, заступника голови, секретаря та не менше семи членів.

Пунктом 31 Порядку передбачено, що голова комісії регіонального рівня та її персональний склад затверджуються наказом територіального органу ДПС. Головою комісії регіонального рівня призначається заступник керівника (особа, яка виконує його обов'язки) територіального органу ДПС.

Відповідно до пункту 32 Порядку голова комісії центрального рівня та її персональний склад затверджуються наказом ДПС.

Враховуючи викладене, нормами Порядку не передбачено критеріїв відбору, що застосовуються до працівників ДПС при включенні їх до роботи комісій з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Реєстрі.

Стосовно судових рішень щодо реєстрації / скасування реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Реєстрі повідомляємо наступне.

За інформацією, наданою територіальними органами ДПС за період 2022– I півріччя 2023 років загальна кількість судових рішень становила 10 786, кількість судових рішень, винесених на користь податкового органу – 513, кількість судових рішень, що набрали законної сили – 6 509, кількість виконаних

судових рішень -- 11 340.

З приводу основних причин невиконання судових рішень за період 2022.– I півріччя 2023 років, в межах компетенції звертаємо увагу на той факт, що у зв'язку із військовою агресією Російської Федерації проти України розпорядникам інформації доводилося обмежувати доступ до певних документів та даних задля захисту національних інтересів та територіальної цілісності держави.

Крім того, з метою збереження життя та здоров'я працівників ДПС, та її територіальних органів наказом ДПС від 24.02.2022 № 243-о «Про встановлення простою у роботі Державної податкової служби України та її територіальних органах» встановлено простій у роботі ДПС та її територіальних органах.

Припинення простою в роботі працівників ДПС здійснювалось поступово та обумовлювалось необхідністю збереження життя і здоров'я таких працівників, внаслідок ведення воєнних дій та пов'язаних з ними обставин.

Приписами постанови Кабінету Міністрів України від 12.03.2022 № 263 «Деякі питання забезпечення функціонування інформаційно-комунікаційних систем, електронних комунікаційних систем, публічних електронних реєстрів в умовах воєнного стану» встановлено, що на період дії воєнного стану міністерства, інші центральні та місцеві органи виконавчої влади, державні та комунальні підприємства, установи, організації, що належать до сфери їх управління, для забезпечення належного функціонування інформаційних, інформаційно-комунікаційних та електронних комунікаційних систем, публічних електронних реєстрів, володільцями (держателями) та / або адміністраторами яких вони є, та захисту інформації, що обробляється в них, а також захисту державних інформаційних ресурсів, можуть вживати додаткових заходів, зокрема, зупиняти, обмежувати роботу інформаційних, інформаційно-комунікаційних та електронних комунікаційних систем, а також публічних електронних реєстрів.

Так, на виконання вимог вказаної постанови, ДПС тимчасово обмежувала доступ до електронних сервісів, зокрема, системи Єдиного реєстру податкових накладних.

Судові рішення з питань реєстрації або скасування реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Реєстрі, які набрали законної сили, виконуються з дотриманням норм Кодексу та Кодексу адміністративного судочинства України, а також з урахуванням вимог постанови Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1246 «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних» (зі змінами), постанови Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 № 569 «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» (зі змінами), наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307 «Про затвердження форми податкової накладної» (зі змінами).

При виконанні зазначеної категорії судових рішень структурні підрозділи ДПС взаємодіють відповідно до Порядку, що визначає механізм вирішення питань щодо виконання судових рішень стосовно реєстрації або скасування

реєстрації податкових накладних та / або розрахунків коригування кількісних та вартісних показників до них в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженого наказом ДПС від 12.05.2022 № 220 (в редакції наказу ДПС від 22.12.2022 № 938).

Разом з тим повідомляємо, що виконання судових рішень з питань реєстрації або скасування реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Реєстрі потребує технічного аспекту виконання таких рішень, а саме: проведення перевірок реквізитів податкової накладної / розрахунку коригування, які підлягають реєстрації відповідно до рішення суду, а враховуючи застосування адміністративними судами різних способів захисту іправ'тпозивачів, нерідко виникає необхідність у виправленні недоліків судових рішень (описок, неточностей тощо) та отриманні роз'яснень судового рішення, зміні способу та / або порядку його виконання тощо.

В. о. Заступника Голови



Євгеній СОКУР



Спілка Українських
Підприємців

№ 132
«26» червня 2023 року

Прем'єр-міністру України -
Денису ШМИГАЛЮ

Міністру фінансів України
Сергію МАРЧЕНКУ

*Щодо вирішення проблемних питань бізнесу
пов'язаних із реєстрацією податкових
накладних/реєстрів розрахунків у Єдиному
реєстрі податкових накладних*

**Шановний Денисе Анатолійовичу
Шановний Сергію Михайловичу!**

Громадська спілка «Спілка українських підприємців» (надалі – Спілка) висловлює свою повагу та звертається з приводу наступного.

15 листопада 2022 року Спілка вийшла із публічною заявою щодо масового блокування реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, кількість яких суттєво зросла після змін, які були внесені урядом до Постанови Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 року № 1165 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних», які призвели до неможливості нормальної діяльності підприємств через масові відмови у реєстрації податкових накладних (далі – Постанова).

З метою вирішення проблемних питань бізнесу Спілкою були підготовлені відповідні пропозиції, які були надані Міністерству фінансів України та комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики листом Спілки від 08.12.2022 року № 219 «Щодо надання пропозицій до проекту Постанови Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до порядків, затверджених постановами Кабінету Міністрів України 29 грудня 2010 № 1246 і від 11 грудня 2019 № 1165».

Зазначені пропозиції включали наступні напрямки удосконалень:

- 1) повернення презумпції невинуватості платника податків;
- 2) налагодження роботи сервісної функції Державної податкової служби України;
- 3) запровадження відповідальності посадових осіб за прийняття неправомірних рішень;
- 4) запровадження публічності даних про реєстрацію податкових накладних;
- 5) запровадження критеріїв ефективності роботи державної податкової служби.

З цього часу до Постанови були внесені зміни постановою Кабінету Міністрів України від 23.12.2022 року № 1428 «Про внесення змін до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних», **яка позитивно вплинула на зменшення блокування податкових накладних із сумою до 5000 грн**, а також надання роз'яснень бізнесу, щодо причин блокування. Також, 02 червня 2023 року були внесені зміни постановою Кабінету Міністрів України № 574 «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165», які наберуть чинності на початку липня п.р. (обмеження періоду для критеріїв ризиковості, автоматична реєстрація зупинених податкових накладних, виконання рішень суду регіональними комісіями та інші).

Також, починаючи з січня 2023 року Державна податкова служба України розпочала щомісячно публікувати на своєму сайті ДЕВ'ЯТЬ показників щодо стану реєстрації податкових накладних, динаміка яких свідчить про відсутність позитивних змін у роботі Системи

sup.org.ua

ГРОМАДСЬКА СПІЛКА «СПІЛКА УКРАЇНСЬКИХ ПІДПРИЄМЦІВ»

Код ЄДР 40326145

Адреса: 01033, Україна, м. Київ, вул. Володимирська, 61 Б, 6 поверх

Телефон: 0635370030; (044)3511407

Електронна адреса: office@sup.org.ua

Рахунок UA53322669000026002300284873 у Територіально відокремленому безбалансовому відділенні №10026/0195 філії - Головного управління по м. Києву та Київській області АТ «Ощадбанк», МФО 322669

моніторингу критеріїв оцінки ризику (далі – СМКОР) та зменшення кількості ризикових компаній.

Так, у травні п.р. у 26 тисяч компаній виникли труднощі із реєстрацією податкових накладних, що **складає значну частину від економічно активних платників податку на додану вартість**. Кількість ризикових компаній (які реєструють податкові накладні) зросла до 4669, що **на 20% більше, ніж було на початок року**. Зазначимо, що до переліку ризикових компаній попали і члени Спілки, які **відносяться до реального сектору економіки** і займаються виробництвом, переробною діяльністю, будівництвом чи експортом української продукції на світові ринки.

Більш детальний аналіз динаміки показників, які сьогодні публікуються Державною податковою службою України на своєму веб сайті наведено у додатку до цього листа. Проведений аналіз свідчить про суб'єктивність обраних показників та необхідність їх розширення.

Враховуючи вищенаведене, Спілка просить доручити Міністерству фінансів України розширити перелік публічних показників щодо роботи СМКОР, які щомісячно публікуються на веб-сайті податкової служби, надати їх деталізацію у регіональному розріз, визначити критерії ефективності роботи податкової служби, зокрема, у питаннях адміністрування податку на додану вартість та, при необхідності, врахувати їх при внесенні чергових змін до Постанови.

Заздалегідь вдячні за розгляд та врахування пропозицій бізнесу.

Контакти для зв'язку зі Спілкою тел.: 0635370030, office@sup.org.ua.

Додаток:

Додаток № 1 - аналіз динаміки публічних даних щодо роботи СМКОР, які щомісячно публікуються на веб сайті Державної податкової служби України;

Додаток № 2 – лист Спілки від 08.12.2022 року № 219.

З повагою,
Виконавчий директор
Катерина Глазкова



Кому: Ярославу ЛЮБЧЕНКО
Заступнику Голови Національного агентства
з питань запобігання корупції
Адреса: 01103, м. Київ, бульв. Миколи Міхновського, 28
Email: info@nazk.gov.ua

Від: Ради бізнес-омбудсмена
Адреса: 04070, м. Київ, вул. Спаська, буд. 30А
Email: info@boi.org.ua

Вих. №1269 від 15 червня 2023р.

Шановний пане Любченко,

Висловлюючи свою повагу та згідно з п. 3.3.1 Меморандуму про співпрацю та обмін інформацією між Національним агентством з питань запобігання корупції та Радою бізнес-омбудсмена від 22.09.2016 (у редакції згідно з Додатковою угодою від 27.01.2023), надаємо інформацію щодо оцінки корупційних практик у взаємодії суб'єктів підприємницької діяльності з органами державної влади та органами місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання, що належать до сфери їх управління, що додається.

Додаток: Коментарі Ради бізнес-омбудсмена щодо оцінки корупційних практик на 9 стор.

З повагою,

Заступниця бізнес-омбудсмена



Тетяна Коротка



Коментарі Ради бізнес-омбудсмена щодо оцінки корупційних практик

Рада бізнес-омбудсмена (**Рада або РБО**) на регулярній основі оприлюднює інформацію щодо складу і кількості звернень бізнесу, а також щодо предмету скарг на своїх публічних ресурсах¹. Для цілей саме цих Коментарів Рада проаналізувала звернення бізнесу за період з 01.01.2021 по 01.06.2023². За результатами аналізу виокремлено типові категорії звернень бізнесу із зазначених питань за такими сферами: адміністрація податків, діяльність правоохоронних органів, митні процедури, будівництво та земельні відносини.

Оскільки інструментарій Ради є обмеженим у можливостях дослідження обґрунтованості корупційної складової у кожному конкретному випадку, Рада виокремила найбільш поширені предмети скарг у кожній зазначеній сфері, тому що, на переконання Ради, статистично такі проблеми можуть створювати найбільш сприятливі умови для виникнення корупційних зловживань.

Для репрезентативності, Рада проаналізувала найпоширеніші проблеми скаргників у скаргах на органи влади у період до повномасштабного вторгнення російської федерації, а також після відновлення розгляду скарг Радою у звичайному режимі. Визначаючи ступінь поширеності проблеми, Рада за спаданням розташувала сфери, в яких можуть виникати потенційні корупційні ризики.

Варто зауважити, що для оцінки наявності корупційних ризиків Рада не враховувала скарги, які знаходяться на етапі попередньої оцінки (оскільки поки неможливо судити про обґрунтованість їх предмету), а також скарги, які були відхилені або розгляд яких було припинено через виявлення фактів невідповідності критеріям прийнятності скарг.

1. Адміністрування податків

Традиційно найбільша частка звернень бізнесу до Ради стосується податкових питань. Це пов'язано зі значною кількістю податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які існують в Україні, складністю і недосконалістю податкового законодавства, а також неоднорідністю практики його застосування. Значна кількість та суттєве різноманіття проблем, які притаманні сфері оподаткування в Україні, суттєво впливають на щоденну роботу українського бізнесу та можуть створювати підґрунтя для корупції. З аналізу звернень, які Рада отримувала від підприємців, можна виокремити такі найбільш типові проблеми у податковій сфері, де існують корупційні ризики:

1.1. Невиконання судових рішень щодо реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування (ПН/РК)

Найпоширенішою категорією скарг до РБО в податковій сфері є невиконання судових рішень щодо зобов'язання Державної податкової служби України зареєструвати ПН/РК. Так, в 2021-2022 роках ця категорія скарг становила 2/3 частини всіх податкових скарг. В 2023 з'явилась тенденція до зменшення їх кількості – наразі такі скарги становлять близько половини всіх скарг на податкову тематику.

¹ <https://www.boi.org.ua/reports/>

² У період з 24.02.2022 по 15.11.2022 Рада приймала звернення лише у режимі Лінії підтримки бізнесу, яка було створена з метою консультування бізнесу з питань, пов'язаних з запровадженням воєнного стану, тому статистика за зазначений період не є репрезентативною і не враховувалась у цій аналітиці.

Корупційні ризики в даній категорії скарг полягають в тривалості виконання рішень судів – деякі виконуються в розумні строки, а деякі судові рішення можуть не виконуватись роками.

1.2. Зупинення реєстрації ПН/РК

В період з 01.01.2021 по 24.02.2022 проблема зупинення реєстрації ПН/РК складала 1/8 частину всіх податкових скарг. З IV кварталу 2022 року, незважаючи на зміну підходів РБО щодо визнання прийнятними таких скарг (наразі прийнятними визнаються тільки ті скарги, в яких має місце систематичне зупинення ПН/РК), пропорція цих скарг зросла вдвічі, що було обумовлено спершу зупиненням роботи СЕА ПДВ на початку повномасштабного вторгнення (коли держава не врахувала, що показники позитивної податкової історії через декілька місяців простою суттєво змінилися), а потім прийняттям в жовтні 2022 змін до Постанови КМУ № 1165 від 11.12.2019, які призвели до того, що в IV кварталі 2022 року понад 40% активних платників ПДВ зіштовхнулися з зупиненням реєстрації ПН/РК. Рада провела окреме розслідування цієї проблематики, результати якого були детально висвітлені в звіті “СМКОР як інструмент адміністрування ПДВ”.

СМКОР влаштований таким чином, що на стадії зупинення реєстрації ПН/РК платник податків не знає в чому причина і які документи, окрім нормативно передбачених, потрібно надати для їх реєстрації. Про те, що можливо не всі документи, які хотів бачити податковий орган, було надано, платник податків міг дізнатися лише з рішення про відмову в реєстрації ПН/РК. На виправлення цієї ситуації, коли дійсно фактичною причиною відмови в реєстрації ПН/РК було надання неповного пакету документів, в березні 2023 року було запроваджено механізм доподання документів – тобто коли податковий орган вважає за необхідне дослідити якісь додаткові документи, він може не приймати одразу рішення про відмову в реєстрації ПН/РК, а попросити надати додаткові документи. Однак, регіональні податкові органи не завжди користуються цим механізмом, як і не завжди вказують дійсні, фактичні і вичерпні причини відмови в реєстрації ПН/РК. Неналежне обґрунтування відповідних рішень тягне за собою в поглинаючій більшості випадків їх скасування в суді (у 2022 році платники податків виграли 94,4% справ за категорією “зупинення реєстрації податкових накладних”, а у 2021 році - 93,5%).

Таким чином, *недоведення належним чином до платників податків причин зупинення реєстрації ПН/РК зумовлює необхідність безпосередньої комунікації із податківцями, що в свою чергу може призводити до виникнення потенційних корупційних ризиків.*

1.3. Неврахування таблиць даних платника ПДВ

Зі зміною алгоритму роботи першого критерію ризиковості операцій в жовтні 2022 року, платники податків стали залежними від таблиць даних, розгляд яких здійснюється комісіями регіонального рівня. При цьому рішення про неврахування таблиці даних теж в багатьох випадках належним чином не обґрунтовуються, тому єдиною можливістю дізнатися реальну причину неврахування таблиці даних є комунікація із податківцями. Так, в 2022 році РБО констатувала, що в 75% випадків реальні причини прийняття рішень про неврахування таблиць даних та рішень про відповідність критеріям ризиковості не зазначалися. Вказані причини з'ясовувалися лише за результатами розслідування РБО або за результатами звернення на “гарячі лінії” податківців.

Також примітним є тяжіння фіскальних органів до зменшення юридичного значення таблиць даних, врахованих в автоматичному режимі системою СМКОР, а не комісіями регіонального рівня. Так, автоматично враховані таблиці часто відкликаються комісіями регіонального рівня або скасовуються за рішенням комісії центрального рівня, після чого розгляд питання про врахування таблиці даних

здійснюватиметься комісіями регіонального рівня. Також такий підхід проявився й тоді, коли на виправлення ситуації із жовтневою лавиною зупинених ПН/РК, в грудні 2022 було внесено зміни до Постанови КМУ № 1165 від 11.12.2019, де передбачено автоматичну реєстрацію безпідставно зупинених ПН/РК у випадку прийняття таблиць даних саме комісіями регіонального рівня, а автоматично враховані таблиці не давали такого права. Аналогічний підхід фіскальними органами був застосований і до останніх змін вказаної Постанови, публікація яких очікується з дня на день. *Наявність вибіркового підходу у рішеннях податкових органів створює корупційні ризики.*

У зв'язку з вищевикладеним, РБО у звіті “СМКОР як інструмент адміністрування ПДВ” рекомендувала запровадити максимальну автоматизацію і діджиталізацію процесів, щоб зменшити можливості впливу суб'єктивних факторів на прийняття рішень.

1.4. Визнання платників ПДВ ризиковими

Починаючи з I кварталу 2021 року відсоток платників, яких відносили до категорії ризикових, почав зростати, досягнувши у IV кварталі 2022 року рекордного показника 17.3% з-поміж усіх платників ПДВ (45214 платників). При цьому включення до переліку ризикових, як і рішення про неврахування таблиці даних, не могло бути оскаржене до центрального рівня ДПС, а ефективність судового оскарження є примарною (більша половина респондентів повідомили, що судовий процес у їхній справі тривав понад 1 рік; також непоодинокими були випадки повторного присвоєння платникам статусу ризикових після формального виконання судового рішення), підстави включення та виключення з переліку ризикових за п. 8 Критеріїв ризиковості платників нечіткі, а практика різних регіональних комісій суттєво різниться.

Корупційні ризики в даній категорії справ полягали в тому, що рішення про відповідність критеріям ризиковості приймається виключно комісіями регіонального рівня, за якими був відсутній контроль з боку центрального рівня ДПС. Очікується, що дану ситуацію має змінити запровадження адміністративного оскарження рішень про відповідність критеріям ризиковості і рішень про неврахування таблиць даних (публікація відповідних змін до Постанови КМУ № 1165 від 11.12.2019 має відбутися найближчим часом).

1.5. Податкові перевірки

Податкові перевірки є важливим інструментом, за допомогою якого держава контролює виконання податкового законодавства. Однак, вони також можуть бути супроводжені корупційними ризиками, що пов'язані із широкою дискрецією контролюючих органів як при здійсненні кваліфікації певної діяльності як такої, що вчинена із порушенням законодавства, так і при виборі санкції за відповідне порушення. Наприклад, РБО спостерігає тенденцію до кваліфікації будь-яких порушень як умисних без реального дослідження суб'єктивної сторони правопорушення, що, відповідно, тягне за собою застосування підвищеного розміру штрафу. *Необґрунтоване застосування дискреції у виборі санкції може призводити до виникнення корупційних ризиків.*

1.6. Відшкодування ПДВ

Скарги платників податків до РБО пов'язані із затримками здійснення відшкодування ПДВ здебільшого у випадку передбаченому п.п. г) п.200.12 ст. 200 Податкового кодексу України, згідно якого зазначена у заяві сума бюджетного відшкодування вважається узгодженою з дня визнання протиправним та/або скасування податкового повідомлення-рішення, у зв'язку з чим його сума має відображатися в Реєстрі на наступний робочий день після виникнення такого випадку. Однак мають місце *затримки із відшкодуванням, які потенційно можуть породжувати корупційні ризики.*

1.7. Функціонування СЕА ПДВ

Дана категорія скарг більшою мірою пов'язана із зволіканням податкових органів у виконанні рішень судів щодо поновлення/зміни показників у СЕА ПДВ (суми, на яку платник податків має право зареєструвати ПН/РК в ЄРПН). Як і у попередніх випадках, *корупційні ризики пов'язані із затримками виконання рішень судів.*

1.8. Скасування реєстрації платником певного виду податків

Скарги цієї категорії полягають в необґрунтованому скасуванні статусу платника ПДВ або платника єдиного податку. *Корупційні ризики полягають в неоднозначному правозастосуванні норм податкового законодавства, що призводить до неможливості користуватися перевагами скасованого режиму оподаткування.*

1.9. Нарахування податкових зобов'язань в період їх добровільної сплати

На період дії воєнного стану до Податкового кодексу України були прийняті зміни, які надавали платникам єдиного податку 1-2 груп право добровільної сплати єдиного податку починаючи з II кварталу 2022 року. Однак РБО отримує скарги щодо безпідставного донарахування єдиного податку в період його необов'язкової сплати. Такі ситуації можуть містити *корупційні ризики, оскільки підстави для донарахування єдиного податку відсутні, якщо відбулося належне декларування відсутності податкових зобов'язань.*

1.10. Підтвердження неможливості виконання податкових зобов'язань

У зв'язку із збройною агресією російської федерації проти України, що призвела до втрати деякими платниками податків майна, документів тощо, державою було запроваджено механізм підтвердження неможливості виконання податкових зобов'язань. Однак, через неоднорідне правозастосування, не всі зацікавлені платники податків змогли скористатися цим правом. *Дискреція податкових органів щодо переліку підтверджуючих документів може призводити до корупційних ризиків.*

2. Правоохоронна сфера

З моменту відновлення роботи Ради в звичайному режимі 15.11.2022, у 2023 році спостерігаються деяка зміна в тематиці скарг порівняно з періодом до тимчасового призупинення розгляду скарг, що може свідчити як про поки що недостатню кількість скарг для формування репрезентативної вибірки відносно попереднього досліджуваного періоду, так і про еволюцію корупційних ризиків. Наразі до проблемних сфер відносяться наступні:

2.1. Невиконання ухвал слідчого судді

З незначним відривом у одну скаргу, ця тематика у 2023 році статистично стає найвищим корупційним ризиком, вказуючи на системну проблему можливості нехтування рішеннями суду та порушення принципу незалежного судочинства.

2.2. Незаконне утримання тимчасово вилученого майна правоохоронними органами

Це питання традиційно залишається в топі найбільш поширених зловживань під час досудового розслідування

2.3. Незакриття кримінального провадження при наявності обґрунтованих підстав для його закриття

Може свідчити про недостатню перевірку фактів та використання сфабрикованих справ для корупційних цілей в якості тиску на бізнес, зокрема з метою отримання неправомірної вигоди.

2.4. Ненадання копій процесуальних документів та неефективне досудове розслідування

Цей аспект порушує законні права учасників кримінального провадження та створює умови для зловживань під час досудового розслідування та ускладнити справедливий судовий процес.

2.5. Своєчасне невідкриття кримінального провадження

В деяких випадках Рада спостерігає потенційно безпідставне невнесення інформації про можливий злочин в Єдиний реєстр досудових розслідувань, що може свідчити про наявність корупційної складової як підстави для затягування з внесенням такої інформації.

2.6. Недотримання розумних строків досудового розслідування

Зі спостережень Ради, безпідставна відсутність слідчих (розшукових) дій з боку органів досудового розслідування, зловживання процесуальними правами або нездійснення інших необхідних процесуальних дій, що призводить до порушення прав потерпілих та спричиняє безкарність злочинів, може пояснюватися корупційною складовою.

2.7. Визначення підслідності

Це питання не є новим, і має потенціал для виникнення додаткових корупційних важелів впливу у органів досудового розслідування на учасників кримінального провадження.

Загалом, ці дані вказують на існування значної кількості проблем, які створюють передумови для виникнення корупційних ризиків у сфері взаємодії бізнесу з правоохоронними органами. Дані за 2023 рік також відображають деяку зміну акцентів у тематиці скарг у правоохоронній сфері порівняно з довоєнним періодом.

Для порівняння, за 2021 року та на початок 2022 року можна було виділити корупційні ризики у наступних сферах:

2.8. Скарги на кримінальні провадження у сфері податків

Такі скарги були актуальними зокрема через те, що скарги, які подавалися до Ради на податкові органи, в різні періоди складала від 60% до 70% загального обсягу скарг, а процедура ліквідації податкової міліції та передача матеріалів до інших уповноважених органів досудового розслідування розтягнулася в часі. Тому ця сфера завжди була великим полем для корупційних зловживань.

2.9. Порушення розумних строків утримання арештованого майна

Можливість надмірного утримання майна поза строк, який є об'єктивно необхідним для досягнення мети та забезпечення ефективності досудового розслідування завжди створювало середовище для корупційних зловживань.

2.10. Незаконне утримання тимчасово вилученого майна правоохоронними органами

Це може створити сприятливі умови для корупційних дій, оскільки вилучене майно може бути використане з незаконною метою, а сприяння у його поверненні також може обумовлюватися отриманням неправомірної вигоди. В розрізі цього питання Рада також стикалася з проблемою невизначеності місцезнаходження майна, яке мало б передаватися від ліквідованої податкової міліції до інших органів досудового розслідування, а також з відсутністю ініціативи правоохоронних із встановлення відповідальних осіб та віднайдень майна.

2.11. Необґрунтовані відмова у відкритті кримінальних проваджень

Цей ризик міг вказувати на відсутність прозорості та можливості впливу на процеси правосуддя.

2.12. Неефективність досудового розслідування

Свідоме затягування процесу досудового розслідування та втрата доказів створює умови для корупційних зловживань.

2.13. Доступ потерпілого і підозрюваного до окремої інформації про хід досудового розслідування

Це не тільки порушує процесуальні права учасників, а й може свідчити про неправомірний вплив на результати досудового розслідування або створює підґрунтя для такого неправомірного впливу.

2.14. Судові експертизи

Порушення, пов'язані з проведенням експертиз, завжди були інструментом, де стабільно відбувалося затягування досудового розслідування через зловживання правом на призначення експертиз, їх недостатньою ефективністю, і, відповідно, в значній мірі впливало на можливість виникнення корупційної складової.

2.15. Практика повторних арештів

Ця практика вказувала на недостатню ефективність досудового розслідування, або навіть про свідоме зловживання процесуальними правами, що створювало умови для корупційного тиску.

2.16. Низький рівень дисциплінарної відповідальності слідчих та прокурорів.

Ця проблема традиційно свідчила про відсутність належної мотивації у слідчих та прокурорів дотримуватися законодавчо закріплених засад кримінального провадження, і створювало благодатні умови для корупційних зловживань.

Загалом, при порівнянні періоду до вторгнення та актуальних проблем бізнесу у сфері взаємодії з правоохоронними органами чітко помітна динаміка зміни фокусу проблем та тематики скарг, які отримує Рада наразі.

3. Митні процедури

У період до повномасштабного вторгнення бізнес звертався до Ради із численними скаргами на дії та рішення митних органів. Нижче наводимо найбільш поширені скарги у митній сфері (за спаданням), що, в свою чергу, можуть створювати значні корупційні ризики.

3.1. Системне коригування митної вартості

Протягом останніх років цей тип скарг традиційно знаходиться у “топі митних звернень” до Ради.

Неефективність та не прозорість контрольних процедур митних органів в частині визначення митної вартості створює ризики обчислення митних платежів у некоректний спосіб. За наявною інформацією митні органи найчастіше зловживають правом витребувати додаткові документи та без належної прозорості застосовують другорядні методи визначення митної вартості. *Наведене підвищує ризики неналежного виконання митних формальностей митними органами з корисливою метою.*

3.2. Протиправні дії посадових осіб митних органів в рамках митних адміністративних проваджень

Значний ризик корупційних зловживань є характерним для проваджень про порушення митних правил. У таких випадках можливе необґрунтоване притягнення до відповідальності за буцімто порушення митних правил або ж затягування повернення майна, що було вилучено в рамках окреслених процедур.

3.3. Затримка митного оформлення товарів

За наявності сприятливих умов для штучного затримання процесів митного оформлення товарів підвищується ризик корупційних дій посадових осіб митних органів враховуючи небажання бізнесу нести додаткові витрати та інші незручності через простій товарів.

3.4. Затримка та/або уникнення повернення надмірно сплачених митних платежів

Зазвичай, за результатами оскарження рішень про визначення митної вартості та/або класифікації товарів у межах адміністративної та/або судової процедури, виникає питання про повернення бізнесу надміру сплачених митних платежів. Свідоме затягування повернення надмірно сплачених митних платежів створює умови для корупційних зловживань митними органами.

3.5. Практика визначення коду товару УКТ ЗЕД

Непослідовне та довільне правозастосування положень митного законодавства при визначенні коду товару УКТ ЗЕД створює підґрунтя для зловживань митних органів у процедурах контролю за правильністю класифікації товарів під час їх переміщення через митний кордон України.

У 2023 році Рада спостерігає певні зміни тематики скарг у митній сфері. Зокрема, помітно зросла кількість звернень щодо оскарження рішень щодо визначення коду товару УКТ ЗЕД у порівнянні

з 2021 - 2022 років (і це враховуючи, що наразі статистика за 2023 рік є недостатньою для формування репрезентативної вибірки).

В цій частині відмітимо, що Радою було отримано першу скаргу щодо необґрунтованості рішення щодо зобов'язуючої інформації з питань класифікації товарів. Такі категорії рішень тільки з 2023 року приймаються митними органами в рамках реалізації системи прийняття рішень щодо зобов'язуючої інформації на основі практики ЄС. Враховуючи новітність процедури, а також оновлення порядку роботи митних органів при вирішенні питань класифікації товарів, що переміщуються через митний кордон України, Рада вбачає сприятливі умови для корупційних зловживань в цій частині.

Також у 2023 році збільшилась кількість скарг, пов'язаних з порушеннями під час митного оформлення товарів, лабораторного дослідження товарів, а також оскарженням безпідставних карток відмови в митному оформленні. Відповідно, у порівнянні із довоєнним періодом, Рада вбачає збільшення кількості перешкод у митному оформленні товарів. Наведене свідчить про підвищення ризику штучного впливу посадовими особами митних органів на повноту, якість та результативність контролю за дотриманням бізнесом вимог митного законодавства під час переміщення товарів через митний кордон України та їх митного оформлення.

Водночас питання *системного коригування митної вартості* стабільно формують більшість від звернень бізнесу до Ради з митних питань. Наведене *пояснюється збереженням високої корупційної складової для даної категорії справ.*

4. Сфера будівництва і земельних відносин

Будівельний сектор і суміжні з ним сфери традиційно є об'єктом пильної уваги органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Така увага багато в чому обумовлена неминучим виникненням питань, пов'язаних з обігом землі, архітектурною цілісністю міського середовища, технічною безпекою об'єктів, що зводяться, та високими фінансовими ризиками. Водночас, надмірне регулювання сектора, адміністративні бар'єри, пов'язані з отриманням необхідних дозволів для здійснення будівельних проєктів, а також широка дискреція органів місцевої влади у земельних питаннях створюють підґрунтя для потенційних проявів корупції.

Про наявність корупційних практик у сфері будівництва та земельних відносин свідчать, у тому числі, отримані Радою звернення від бізнесу з вказаної тематики. З аналізу таких звернень за 2021-2023 роки вбачається, що типові проблеми, з якими зіштовхується бізнес у цих сферах, не змінилися після повномасштабного вторгнення російської федерації, і найчастіше підприємці скаржилися до Ради на такі дії представників органів державної та місцевої влади:

4.1. Перешкоджання у відведенні земельних ділянок

Наявність проблем у бізнесу під час відведення земельних ділянок, як правило, зумовлена ускладненою процедурою такого відведення та надмірною дискрецією органів влади. Зазначені фактори доволі часто призводять до затягування процесу чи прийняття рішення про відмову у відведенні бізнесу ділянки без належної конкретизації або обґрунтування такого рішення.

Крім того, за результатами аналізу отриманих Радою звернень вбачається, що на етапі відведення земельних ділянок підприємці стикаються з досить широким спектром проблем. Зокрема, підприємці у своїх зверненнях до Ради нарікають на такі дії органів влади: ненадання чи зволікання з наданням дозволу на розроблення документації із землеустрою; незатвердження проєкту землеустрою; складнощі з отриманням в оренду земельної ділянки, на якій розташоване нерухоме

майно бізнесу; зволікання місцевих органів влади з укладанням договору оренди земельної ділянки; відмова у викупі земельної ділянки, що знаходиться в постійному користуванні; передання земельної ділянки третім особам всупереч попереднім домовленостям з інвестором тощо.

4.2. Зволікання з наданням дозвільних документів, необхідних для будівництва

Неспроможність отримати дозвільні документи вчасно створює незручності та затримки у будівництві. Зазначене може призводити до фінансових втрат для забудовників, які несуть витрати на плату за землю, розробку проєктів, найм працівників та закупівлю матеріалів. У таких умовах забудовники можуть відчувати тиск та бажання прискорити процес шляхом використання корупційних практик. До того ж зволікання з наданням дозволів створює нестабільність та невизначеність в будівельній галузі, що, у свою чергу, відкриває двері для корупційних посередників.

Рада відзначає, що з цієї категорії звернень бізнес найчастіше звертався у зв'язку з отримання відмов у видачі містобудівних умов та обмежень забудови земельної ділянки, відмов у реєстрації повідомлення про початок будівельних робіт та скасування такої реєстрації, а також відмов у видачі дозволу на виконання будівельних робіт.

4.3. Проблеми з введенням об'єкта будівництва в експлуатацію

Підприємці також повідомляли Раду про складнощі на етапі введення новозбудованого об'єкта в експлуатацію. Зокрема, бізнес нарікав на зволікання з присвоєнням поштової адреси об'єктам будівництва та на відмову у реєстрації декларації про готовність об'єкта до експлуатації. На думку Ради, такі дії органів влади можуть породжувати існування корупційних практик. Наприклад, поштова адреса є однією з ключових ідентифікаційних характеристик для здійснення різних операцій, включаючи оформлення документів, забезпечення комунальних послуг тощо. Відтак, зволікання з її присвоєнням новозбудованому об'єкту може спонукати підприємців до пошуку більш швидких способів вирішення проблеми, у тому числі, шляхом використання корупційних практик.

4.4. Невиконання судових рішень, що набрали законної сили

Проблема з невиконанням рішень суду є мабуть однією з найпоширеніших, з якою РБО доводиться стикатися при розгляді скарг на дії державних органів та органів місцевого самоврядування. Наявність у бізнесу складнощів самостійно домогтися виконання рішення суду також прослідковується зі скарг, які Рада отримує стосовно сфери будівництва та земельних відносин. Зокрема, можна згадати тривале (протягом майже 16 років) невиконання судового рішення, яким було зобов'язано міську раду укласти договір купівлі-продажу земельної ділянки з підприємцем, або ж невиконання рішення суду, яким було зобов'язано Державну архітектурно-будівельну інспекцію України повторно розглянути заяву підприємця про прийняття в експлуатацію закінченого об'єкта будівництва.

На переконання Ради, невиконання судових рішень, які набрали законної сили, сприяють розповсюдженню корупційних практик, адже така бездіяльність створює враження безкарності для тих, хто порушує закон. Це може спонукати корумпованих посадових осіб до використання своїх впливових позицій для маніпулювання та отримання неправомірних вигід. До того ж саботаж у виконанні судових рішень завдає шкоди не лише конкретному бізнесу, який, підтвердивши свою правоту в суді, природно очікує на відновлення порушених прав. Така бездіяльність також шкодить авторитету органам влади та породжує недовіру підприємців до системи правосуддя.

СТРАТЕГІЧНИЙ АНАЛІЗ КОРУПЦІЙНИХ РИЗИКІВ
2023