

# Рахункова палата

ЗАТВЕРДЖЕНО  
рішенням Рахункової палати  
від 13.10.2015 № 6-5

## ЗВІТ

**про результати перевірки Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників в частині планування та дієвості контролю за повнотою нарахування і своєчасністю сплати податкових надходжень до державного бюджету**

Київ 2015

## ЗМІСТ

Преамбула.....	3
Вступ.....	4
1. Аналіз нормативно-правового забезпечення діяльності територіальних (контролюючих) органів ДФС (Міндоходів), що здійснюють податкове супроводження великих платників податків ..	5
2. Оцінка сучасного правового статусу Міжрегіонального головного управління ДФС (Міндоходів) – Центрального офісу з обслуговування великих платників, його мети та завдань.....	10
3. Стан обліку великих платників податків і забезпечення їх переведення на обслуговування до територіальних (контролюючих) органів, що здійснюють супроводження таких платників.....	12
4. Оцінка стану організації роботи контролюючими органами щодо забезпечення прогнозування надходжень до державного бюджету.	14
5. Аналіз стану виконання індикативних показників надходжень до державного бюджету.....	16
6. Оцінка стану поточного контролю територіальними (контролюючими) органами, що здійснюють податкове супроводження великих платників податків, за повнотою нарахування податкових платежів.....	22
7. Оцінка ефективності контрольних-перевірочних заходів територіальних (контролюючих) органів, що здійснюють податкове супроводження великих платників податків.....	25
8. Аналіз та оцінка результативності роботи територіальних (контролюючих) органів, що здійснюють податкове супроводження великих платників податків.....	30
Висновки.....	36
Пропозиції.....	39
Додатки 1-2.....	41

## ПРЕАМБУЛА

**Підстава проведення перевірки:** стаття 98 Конституції України, План роботи Рахункової палати на II півріччя 2015 року.

**Мета перевірки:** встановлення фактичного стану обґрунтованості планування (прогнозування) та дієвості контролю за повнотою нарахування і своєчасністю сплати податкових надходжень до державного бюджету Міжрегіональним головним управлінням ДФС (Міндоходів) – Центральним офісом з обслуговування великих платників, до їх утворення – Округною державною податковою службою – Центральним офісом з обслуговування великих платників податків ДПС (далі – **Центральний офіс**<sup>1</sup>).

**Предмет перевірки:**

нормативно-правові акти, розпорядчі документи, податкові роз'яснення та управлінські рішення щодо організації забезпечення планування (прогнозування) податкових надходжень до державного бюджету від платників податків, що перебувають на обліку в Центральному офісі, та здійснення податкового контролю в частині правильності нарахування, повноти і своєчасності їх сплати;

надходження (з урахуванням відшкодування податку на додану вартість, далі – **ПДВ**) до державного бюджету податкових надходжень від платників податків за кодом класифікації доходів державного бюджету (далі – **ККДБ**) 10000000 „Податкові надходження”;

статистична, фінансова, інша звітність стосовно нарахованих і фактично сплачених податкових платежів до державного бюджету, відшкодування ПДВ, податкових пільг, надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань та/або податкового боргу, списання безнадійного податкового боргу; донарахованих сум податкових зобов'язань за результатами перевірок та застосованих штрафних (фінансових) санкцій і нарахованої пені, своєчасності їх сплати;

декларації та розрахунки з податкових надходжень, акти перевірок та податкові повідомлення-рішення; розрахункові, платіжні, інші документи, акти звірок з платниками податків та органами Казначейства, матеріали адміністративного та судового оскарження рішень органів державної фіскальної служби (контролюючих органів) щодо обґрунтованості, повноти нарахування, своєчасності сплати до державного бюджету податкових надходжень;

застосовані органами державної фіскальної служби (контролюючими органами) заходи щодо протидії ухилянню від сплати податкових надходжень до державного бюджету великими платниками податків (далі – **ВПП**);

інші заходи щодо збільшення податкових надходжень до державного бюджету від платників податків.

**Об'єкти перевірки:** Міжрегіональне головне управління ДФС (Міндоходів) – Центральний офіс з обслуговування великих платників, до їх утворення – Округна державна податкова служба – Центральний офіс з обслуговування великих платників податків ДПС, спеціалізовані державні податкові інспекції з обслуговування великих платників у містах Дніпропетровську та Харкові Міжрегіонального головного управління ДФС (Міндоходів), до їх утворення –

---

<sup>1</sup> Тут і надалі, коли мова йде про Центральний офіс без належності його до ДПС, Міндоходів і ДФС, зазначатиметься термін „Центральний офіс”, а також під цим терміном маються на увазі підпорядковані йому спеціалізовані державні податкові інспекції.

спеціалізовані державні податкові інспекції по роботі з великими платниками податків у містах Дніпропетровську та Харкові ДПС України (далі – СДПІ).

За запитом: Державна фіскальна служба України.

### **Критерії оцінки:**

**законність** – відповідність управлінських рішень і розпорядчих документів, прийнятих Центральним офісом і СДПІ, вимогам чинного законодавства в частині планування (прогнозування) та контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати податкових надходжень до державного бюджету;

**повнота, своєчасність і добровільність** – відповідність вимогам нормативно-правових актів: взяття на облік платників податків; добровільного нарахування, сплати та зарахування до державного бюджету податкових надходжень;

**ефективність** – результативність управлінських рішень Центрального офісу і СДПІ щодо забезпечення дієвого контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати великими платниками податків до державного бюджету загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів).

**Початкові обмеження щодо проведення перевірки:** 2013–2014 роки, I півріччя 2015 року.

**Методи проведення перевірки:** збір і опрацювання нормативно-правових актів, адміністративних, розпорядчих, інших документів, що регламентують обслуговування ВПП в спеціалізованому органі ДФС (Міндоходів, ДПС), а також організації забезпечення прогнозування та контролю за повнотою нарахування і своєчасністю сплати податкових надходжень до державного бюджету від платників податків; показників статистичної звітності, звітів про податкові надходження до державного бюджету, інформації щодо планування ДПС, Міндоходів і ДФС прогнозних обсягів надходжень від ВПП; оцінка практики дієвості контролю за ними; опрацювання інформації, одержаної на запити контрольної групи; ознайомлення, опитування, вивчення документів, інших матеріалів, їх зіставлення; опрацювання матеріалів засобів масової інформації, спеціальних видань.

## **ВСТУП**

Міжнародна практика фіскальних органів країн світу підтверджує, що формування більшої частини податкових надходжень до бюджету забезпечується відносно невеликою кількістю платників податків (ВПП), а отже, потребує особливої уваги. З метою покращення рівня їх обслуговування, підвищення добровільності сплати ними податків і забезпечення стабільності надходжень до бюджетів усіх рівнів в більшості країн створюються спеціалізовані податкові підрозділи для роботи з такими платниками. Зокрема, їх створено в Австрії, Австралії, Бельгії, Великобританії, Нідерландах, Франції, США, Угорщині та більшості країн СНД.

Організаційна структура цих підрозділів базується на створенні в них відділів податкового супроводження окремо взятої групи суб'єктів господарювання (далі – СГ), зокрема за галузевим принципом, а не за видами податкових надходжень, що є відмінним від інших податкових органів. При цьому на їх обслуговування беруться ВПП незалежно від місцезнаходження.

В Україні СДПІ по роботі з ВПП у складі органів ДПС України почали функціонувати з 2000 року. Проте законодавчі підстави щодо переведення ВПП

на облік до них були врегульовані лише з 01.01.2011 Податковим кодексом України. У 2012 році постановою Кабінету Міністрів України (далі – **Кабмін**) від 18.01.2012 № 42<sup>2</sup> вперше було утворено в системі територіальних органів ДПС юридичну особу публічного права, окремий орган – **Центральний офіс з ОВПП ДПС**) як окружну державну податкову службу, реорганізувавши шляхом перетворення Спеціалізовану державну податкову інспекцію по роботі з великими платниками податків у м. Києві. При цьому Центральному офісу з ОВПП ДПС були підпорядковані всі СДПІ з обслуговування ВПП, що розміщувалися в інших регіонах країни.

На сьогодні Центральному офісу (Центральному апарату) підпорядковуються **7** СДПІ, на обслуговуванні яких в середньому на період перевірки перебувало менше половини (близько **43 відс.**) ВПП, включених до відповідних реєстрів. Центральний офіс забезпечує близько **26 відс.** податкових надходжень до Державного бюджету України, тоді як в інших країнах світу цей показник становить понад **50 відс.**, зокрема, в Нідерландах – до **70 відсотків**.

## **1. АНАЛІЗ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ (КОНТРОЛЮЮЧИХ) ОРГАНІВ ДФС (МІНДОХОДІВ), ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬ ПОДАТКОВЕ СУПРОВОДЖЕННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ**

Відповідно до статті 9 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 № 2456 (із змінами від 19.05.2015 № 437, далі – **Бюджетний кодекс**) податковими **надходженнями** визнаються встановлені законами України про оподаткування, зокрема, загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі). Вичерпний перелік таких податків і зборів, що справляються в Україні, а також інші відносини, що виникають у сфері їх справляння: порядок адміністрування, перелік платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, відповідальність за порушення податкового законодавства – встановлено Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755 (із змінами від 25.12.2014 № 54, далі – **Податковий кодекс**).

*Довідково. Відповідно до підпункту 14.1.1<sup>1</sup> пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу адміністрування, зокрема, податків, зборів, митних платежів та інших – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових і митних відносин, організують ідентифікацію, облік, зокрема, платників податків та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом.*

*Згідно зі статтями 61 і 62 Податкового кодексу податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Податковий контроль здійснюється шляхом ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за*

<sup>2</sup> „Про утворення Центрального офісу з обслуговування великих платників”, що з 12.08.2014 втратив чинність у зв'язку із набуттям чинності постанови Кабміну від 06.08.2014 № 311 „Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України”.

дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

Також Податковим кодексом встановлені особливості адміністрування та податкового контролю за надходженнями до бюджету податків і зборів, що справляються ВПП. Відповідно до підпункту 14.1.24 пункту 14.1 статті 14 цього кодексу **ВПП** – юридична особа, у якій **обсяг доходу** від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали **перевищує 500 млн грн, або загальна сума** сплачених до Державного бюджету України **податків** за платежами, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період **перевищує 12 млн гривень**.

На цей час критерії визначення ВПП потребують удосконалення, а саме:

– критерій обсягу доходу потребує заміни у зв'язку із запровадженням щорічного подання декларації з податку на прибуток підприємств і неможливістю через це проведення коректних розрахунків відповідності СГ за таким критерієм;

– загальна сума сплачених до бюджету податків за платежами, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, потребує збільшення у зв'язку з інфляційними процесами, що відбулися в країні, та необхідністю врахування митних платежів (у середньому становлять **25 відс.** податкових надходжень у ВПП), за рахунок яких збільшилася база цього критерію після внесення змін до Податкового кодексу Законом України від 04.07.2013 № 404 „Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи”<sup>3</sup>.

Згідно з підпунктом 20.1.25<sup>4</sup> пункту 20.1 статті 20 Податкового кодексу контролюючі органи мають право приймати рішення про зміну основного місця обліку та переведення ВПП на облік у контролюючі органи, що здійснюють податкове супроводження ВПП, знімати їх з обліку і переводити до інших контролюючих органів.

Контролюючими органами відповідно до статті 41 Податкового кодексу є органи доходів і зборів – центральний орган виконавчої влади (далі – **ЦОВВ**), що забезпечує, зокрема, формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, його територіальні органи.

**За період, який перевірявся, як ЦОВВ, так і його територіальні органи, що забезпечують, зокрема податкове супроводження ВПП, здійснювали свою діяльність в умовах постійних організаційних змін шляхом утворення нових і реорганізації, ліквідації, зміни підпорядкування та перейменування існуючих державних органів, що негативно позначилося на якості змісту документів нормативно-правового регулювання, які приймалися в цей період з метою регламентування їх діяльності.**

Так, після утворення згідно з Указом Президента України від 24.12.2012 № 726 „Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої

<sup>3</sup> До внесення змін малися на увазі платежі до бюджету, які контролювалися органами ДПС.

<sup>4</sup> До 11.08.2013 – згідно з підпунктом 21.1.37 – органи ДПС.

влади” Міндоходів (шляхом реорганізації Державної митної служби України та Державної податкової служби України) постановою Кабміну від 20.03.2013 № 229<sup>5</sup> було створено Міжрегіональне головне управління Міндоходів – Центральний офіс з обслуговування великих платників (далі – **Центральний офіс з ОВП Міндоходів**) і 7 підпорядкованих йому СДПІ шляхом реорганізації Центрального офісу з ОВП ДПС і 7 СДПІ, а 3 СДПІ у містах Сімферополі, Кривому Розі та Миколаєві були ліквідовані.

Положення про Міжрегіональне головне управління Міндоходів – Центральний офіс з обслуговування великих платників затверджене наказом Міндоходів від 17.04.2013 № 62<sup>6</sup> (далі – **Положення № 62**) та діяло до 01.09.2014.

Відповідно до пункту 3 Положення № 62 основними завданнями Центрального офісу з ОВП Міндоходів було забезпечення реалізації державної податкової та державної митної політики, а також боротьба з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення в межах своїх повноважень контролю за надходженням до бюджетів податків і зборів.

Разом з тим у **пункті 4 Положення № 62 не були передбачені деякі функції, що забезпечують виконання основних завдань**, зокрема:

- застосування до фінансових установ, які не подали відповідним контролюючим органам в установленій законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків, фінансових (штрафних) санкцій;

- здійснення контролю за правомірністю бюджетного відшкодування ПДВ.

Відсутні в Положенні № 62 функції Центральним офісом були закріплені за його структурними підрозділами (управліннями) положеннями, затвердженими відповідними наказами лише в січні 2014 року.

З квітня 2013 року по січень 2014 року у зв'язку з тим, що Міндоходів не було своєчасно розроблено і доведено Центральному офісу наказ про функціональні повноваження його структурних підрозділів і територіальних органів<sup>7</sup>, підрозділи Центрального офісу з ОВП Міндоходів не могли затвердити свої положення. Щоб вирішити питання внутрішньої нормативної неврегульованості, керівництво Центрального офісу з ОВП Міндоходів затвердило 07.06.2013 за №1-р розпорядження „Про закріплення функцій” (далі – **Розпорядження № 1-р**), яким керувалися структурні підрозділи Центрального офісу з ОВП Міндоходів до затвердження своїх положень. Відсутні в Положенні № 62 функції виконувалися структурними підрозділами Центрального офісу з ОВП Міндоходів відповідно до наказу ДПС від 10.04.2012 № 282 „Про функціональні повноваження структурних підрозділів територіальних органів ДПС та їх організаційну структуру”.

Постановою Кабміну від 21.05.2014 № 160<sup>8</sup> було утворено ДФС (реорганізувавши Міндоходів шляхом перетворення), а постановою від 06.08.2014 № 311<sup>9</sup> –

<sup>5</sup> „Про утворення територіальних органів Міністерства доходів і зборів”.

<sup>6</sup> Із змінами, внесеними наказом Міндоходів від 19.07.2013 № 287.

<sup>7</sup> Такий наказ Міндоходів було затверджено лише 30.12.2013 за № 888.

<sup>8</sup> „Про утворення Державної фіскальної служби”, що набрала чинності з 06.06.2014.

<sup>9</sup> „Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України”, набула чинності з 12.08.2014.

Міжрегіональне головне управління ДФС – Центральний офіс з обслуговування великих платників (далі – **Центральний офіс з ОВП ДФС**) і підпорядковані йому СДПІ шляхом реорганізації Центрального офісу з ОВП Міндоходів та відповідних його СДПІ.

Однак статтею 41 Податкового кодексу серед переліку органів доходів і зборів ДФС та її територіальні органи не передбачені. Постановою Кабміну від 04.06.2015 № 360 „Про внесення зміни до пункту 7 Положення про Державну фіскальну службу України” їх визнано органами доходів і зборів, але на законодавчому рівні (шляхом внесення змін до Податкового кодексу, як цього вимагає пункт 2.1 статті 2 цього кодексу<sup>10</sup>) **правовий статус не врегульовано**, а отже, **Центральний офіс з ОВП ДФС і підпорядковані йому СДПІ відповідно до статті 41 Податкового кодексу не належить до контролюючих органів.**

У зв'язку з цим з метою правильного та однозначного застосування норм Податкового і Митного кодексів України<sup>11</sup> їх зміст у частині посилання на контролюючі органи, а саме: ЦОВВ, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, його територіальні органи, органи доходів і зборів – потребує відповідного правового врегулювання.

*Довідково. Водночас потребують відповідного правового врегулювання й інші нормативно-правові акти, які містять посилання на ЦОВВ, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, ДПА, ДПС, ДМС, органи державної податкової служби, органи державної митної служби, органи доходів і зборів, що на сьогодні припинили свою діяльність, зокрема:*

*Порядок обліку платників податків і зборів, затверджений наказом Мінфіну від 09.12.2011 № 1588<sup>12</sup> (у редакції наказу Мінфіну від 22.04.2014 № 462, далі – **Порядок № 1588**);*

*Порядок обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, затверджений постановою Кабміну від 27.12.2010 № 1233, і Порядок визначення сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг за операціями, які здійснюються на митній території України, затверджений наказом ДПА від 29.03.2011 № 167<sup>13</sup>;*

*наказ Міндоходів, Мінфіну від 04.12.2013 № 760/1031 „Про затвердження Порядку взаємодії органів Міністерства доходів і зборів України та органів Державної казначейської служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями”<sup>14</sup>;*

*накази Міндоходів від 10.10.2013 № 574 „Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків” і № 577 „Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків”<sup>15</sup>;*

*Основні умови випуску облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість і Порядок випуску, обігу, погашення облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість, затверджені постановою Кабміну від 21.05.2014 № 139 (далі – **Умови № 139 і Порядок № 139**);*

*а також усі форми документів, що використовуються у процесі відшкодування сум податку на додану вартість, затверджені наказом Мінфіну від 07.11.2011 № 1396<sup>16</sup>.*

Положення про Міжрегіональне головне управління ДФС – Центральний офіс з обслуговування великих платників було затверджене наказом ДФС від 01.09.2014 № 96 (далі – **Положення № 96**) і діє до цього часу.

<sup>10</sup> Зміна положень Податкового кодексу може здійснюватися виключно шляхом внесення змін до цього Кодексу.

<sup>11</sup> Від 13.03.2012 № 4495.

<sup>12</sup> Зареєстрований у Мін'юсті 14.05.2014 за № 503/25280.

<sup>13</sup> Зареєстрований у Мін'юсті 18.04.2011 за № 483/19221.

<sup>14</sup> Зареєстрований у Мін'юсті 25.12.2013 за № 2193/24725.

<sup>15</sup> Зареєстровані у Мін'юсті 31.10.2013 за № 1853/24385 і № 1844/24376 відповідно.

<sup>16</sup> Зареєстрований у Мін'юсті 22.11.2011 за № 1334/20072.



Положенням № 96 визначено наведені вище функції, що не передбачені Положенням № 62. Разом з тим у Положенні № 96 не передбачено ряду функцій, які були визначені в пункті 4 Положення № 62, зокрема:

- здійснення диференціації платників податків (підпункт 9);
- перегляду рішень підпорядкованих СДП у встановленому законодавством порядку (підпункт 10);
- підготовки пропозицій ДФС щодо прогнозу доходів бюджетів з урахуванням прогнозу соціально-економічного розвитку регіонів (підпункт 16);
- збирання, аналізу, узагальнення інформації про порушення законодавства у сфері оподаткування, митній та бюджетних сферах, прогнозування тенденції негативних процесів у зазначених сферах (підпункт 40).

Ці функції закріплені за відповідними управліннями Центрального офісу з ОВП ДФС їх положеннями, затвердженими у грудні 2014 року.

При цьому положеннями №№ 62 і 96 передбачено, що Центральний офіс забезпечує реалізацію повноважень Міндоходів і ДФС відповідно у взаємодії як з великими, так й іншими платниками та здійснює їх податкове супроводження.

Відповідно до абзацу другого пункту 64.7 статті 64 Податкового кодексу у разі включення платника податків до Реєстру великих платників податків (далі – **Реєстр ВПП**) на нього поширюються особливості, визначені цим Кодексом для ВПП.

Реєстр ВПП на 2013 рік було затверджено наказом ДПС від 17.09.2012 № 837<sup>17</sup>; на 2014 рік – наказом Міндоходів від 07.10.2013 № 543<sup>18</sup>; на 2015 рік – наказом ДФС від 26.09.2014 № 145 (далі – **реєстри ВПП на 2013, 2014 і 2015 роки**).

Згідно з абзацом четвертим пункту 64.7 статті 64 Податкового кодексу у редакції, яка діяла до 01.01.2015, щодо ВПП, які самостійно не стали на облік у контролюючому органі, що здійснює супроводження великих платників податків, ЦОВВ, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, мав право приймати рішення про зміну основного місця обліку та переведення їх на облік у такий орган. З 01.01.2015 змінами, внесеними до Податкового кодексу Законом України від 28.12.2014 № 71<sup>19</sup> (далі – **Закон № 71**), передбачено, що ЦОВВ, який забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, приймає рішення про зміну основного місця обліку ВПП, тобто ДФС повинна обов'язково прийняти рішення щодо переведення ВПП до Центрального офісу у разі їх відмови від добровільного переходу.

Проте залишені без змін норми підпункту 20.1.25 пункту 20.1 статті 20 Податкового кодексу в частині права прийняття такого рішення та абзацу сьомого пункту 64.7 статті 64 Податкового кодексу в частині зобов'язання ВПП, щодо яких прийнято рішення про переведення на облік у контролюючий орган, що здійснює супроводження ВПП, після взяття їх на облік за новим місцем обліку сплачувати податки за місцем попереднього обліку у контролюючих органах, а подавати податкову звітність і виконувати інші обов'язки, передбачені цим Кодексом, за новим місцем обліку. **Остання вимога ускладнює здійснення Центральним офісом контролю за сплатою податків переведених на його облік ВПП.**

<sup>17</sup> Із змінами і доповненнями, внесеними наказом ДПС від 14.03.2013 № 60.

<sup>18</sup> Із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міндоходів від 20.12.2013 № 828.

<sup>19</sup> „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи”.

Отже, з метою покращення контролю за сплатою податків ВПП доцільно внести зміни до пункту 64.7 статті 64 Податкового кодексу у частині:

– визначення одного місця обліку ВПП у межах бюджетного року, за яким платник зобов'язаний сплачувати податки та подавати звітність, що сприятиме коректності податкового та бюджетного планування, а також належному адмініструванню податкових платежів та контролю за повнотою їх збору до бюджету;

– встановлення обов'язку ВПП стати на облік до Центрального офісу з початку бюджетного року, на який сформовано Реєстр ВПП, а ДФС і Центральному офісу завершити всі процедури переведення платників податків не пізніше останнього робочого дня звітного року, тобто до початку нового бюджетного року.

Також залишається неврегульованим питання сплати 10 відс. податку на прибуток підприємств<sup>20</sup> до обласних бюджетів за місцезнаходженням ВПП, які перебувають на обліку в Центральному офісі (СДП) або добровільно переходять на облік до нього, оскільки зазначені бюджети втрачають частину своїх доходів.

Таким чином, протягом періоду, що перевірявся, Центральний офіс виконував свої функції у стані постійних реорганізацій і його повноваження щодо обслуговування ним як усіх ВПП, так і інших платників податків були визначені неповною мірою. Нормативно-правові акти, які регламентують діяльність цього органу, потребують удосконалення в частині приведення їх у відповідність з нормами Податкового кодексу (зокрема, щодо обов'язкового прийняття рішень про переведення ВПП на його облік); окремі норми Податкового кодексу необхідно привести у відповідність з іншими законодавчими актами, що наразі не узгоджуються з ним, ускладнюють адміністрування податкових платежів (зокрема, віднесення до контролюючих органів ДФС та її територіальних органів) і призводять до втрат обласних бюджетів за місцезнаходженням ВПП (10 відс. податку на прибуток підприємств). Також потребують змін критерії визначення ВПП з метою їх удосконалення.

## **2. ОЦІНКА СУЧАСНОГО ПРАВОВОГО СТАТУСУ МІЖРЕГІОНАЛЬНОГО ГОЛОВНОГО УПРАВЛІННЯ ДФС (МІНДОХОДІВ) – ЦЕНТРАЛЬНОГО ОФІСУ З ОБСЛУГОВУВАННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ, ЙОГО МЕТИ ТА ЗАВДАНЬ**

Як свідчить досвід Генерального податкового директорату Франції<sup>21</sup>, ВПП здебільшого відрізняються від інших платників податків, оскільки мають більший обсяг власного капіталу та пов'язані з ним можливості; складну та розгалужену інфраструктуру з великою кількістю філій, віддалених географічно; безліч операцій у щоденній діяльності; значні обсяги офшорних операцій; складні фінансові схеми розрахунків і забезпечують більшу частину надходжень до бюджету країни. Однак саме вони становлять „групу ризику” з питань дотримання податкового законодавства (залучають податкових консультантів з метою зменшення податкового навантаження), тому потребують особливої уваги та індивідуального підходу в питаннях адміністрування та податкового контролю на відміну від інших платників податків.

<sup>20</sup> Визначено підпунктом 1<sup>1</sup> частини першої статті 66 Бюджетного кодексу.

<sup>21</sup> [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=256445&cat\\_id=88312&showHidden=1](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=256445&cat_id=88312&showHidden=1)  
„Досвід обслуговування великих платників податків Генеральним податковим директоратом Франції”.

Міжнародна практика<sup>22</sup> запровадження спеціалізованих підрозділів з обслуговування ВПП свідчить про високу ефективність їх роботи, яка дає можливість підвищити якість податкового обслуговування цієї категорії платників податків, починаючи з надання консультацій під час складання ними податкової звітності та закінчуючи проведенням перевірок; оперативно реагувати на проблеми, що виникають у процесі такого обслуговування; забезпечити обґрунтованість прийняття рішень і визначення наслідків.

При цьому індивідуальне податкове супроводження ВПП має на меті досягнення повної сплати ними податкових зобов'язань; запобіганню виникненню податкового боргу шляхом моніторингу їх фінансового стану та аналізу платоспроможності; розширення бази оподаткування за рахунок орієнтації роботи на запобігання злочинам у сфері оподаткування, виявлення та руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань, ухиляння від оподаткування та фактів шахрайства.

В Україні до 2012 року було створено **10** самостійних СДПІ з обслуговування ВПП, робота яких координувалася спеціальним центральним структурним підрозділом ДПС, але через обласні ДПА та ДПА у м. Києві.

Обслуговування ВПП у СДПІ здійснювалося на підставі **Положення про податкове супроводження платників податків спеціалізованими державними податковими інспекціями** (далі – **Положення № 11**), затвердженого наказом ДПС від 06.01.2011 № 11, яким визначено основні засади податкового супроводження платників податків у СДПІ, принципи на напрями обслуговування платників податків, а також особливості організації роботи СДПІ з платниками податків.

Саме Положенням № 11 визначена організаційна структура СДПІ, яка базується на створенні відділів податкового супроводження за галузевим принципом: всі платники податків, що перебувають на обліку в СДПІ, закріплюються за відповідним галузевим відділом. На облік до СДПІ беруться ВПП, їх структурні підрозділи, платники податків, що входять до фінансово-промислових груп або мають перспективи досягнення критеріїв ВПП тощо незалежно від їх місцезнаходження. Галузевий відділ складається з фахівців, відповідальних за такі основні напрями податкового супроводження: адміністрування податку на прибуток підприємств, ПДВ, податку на доходи фізичних осіб, акцизного податку, місцевих податків і зборів, ресурсних і рентних платежів; податковий контроль; контроль у сфері зовнішньоекономічної діяльності; контроль реєстрів розрахункових операцій.

Незважаючи на те, що зі створенням Центрального офісу як окремої окружної державної податкової служби було змінено підпорядкованість СДПІ, що розміщуються в інших регіонах країни, ліквідовано центральний самостійний підрозділ по роботі з ВПП і Центральний офіс відповідно до положень № 62 і 96 виконував свої повноваження безпосередньо та через підпорядковані йому СДПІ, **Положення № 11 ДПС, Міндоходів і ДФС не переглядалося та інших актів щодо правових засад податкового супроводження платників податків Центральним офісом не приймалося.** При цьому кількість платників податків, обслуговування яких здійснюється Центральним офісом (Центральним апаратом)

---

<sup>22</sup> Тімарцев О.Ю. Адміністрування великих платників податків: світовий досвід і Україна. Вісник Донецького НАЦ університету економіки і торгівлі ім. Туган-Барановського, Сер. Економічні науки. – 2010- № 4. – Ст. 307-314.

самостійно, постійно зростає: за період, що перевірявся, з **29,1** до **35,2** відс. (додаток 1).

Отже, ДПС, Міндоходів і ДФС протягом періоду перевірки не приділяли достатньої уваги належному врегулюванню відносин, пов'язаних зі створенням Центрального офісу як спеціалізованого окружного територіального органу, що повинен безпосередньо і через підпорядковані йому СДПІ забезпечувати індивідуальне обслуговування ВПП, що не сприяло підвищенню ефективності його роботи, якості податкового обслуговування усіх ВПП та оперативного реагування на їх проблеми, що виникають у процесі справляння податкових надходжень, забезпечення прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо ВПП визначальних для країни галузей економіки.

### 3. СТАН ОБЛІКУ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ І ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЇХ ПЕРЕВЕДЕННЯ НА ОБСЛУГОВУВАННЯ ДО ТЕРИТОРІАЛЬНИХ (КОНТРОЛЮЮЧИХ) ОРГАНІВ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬ СУПРОВОДЖЕННЯ ТАКИХ ПЛАТНИКІВ

Згідно з даними Держстату в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) у 2013–2014 роках налічувалося понад **1 300 тис.** юридичних осіб (станом на 01.07.2015 без урахування тимчасово окупованої території АР Крим і м. Севастополя – **1 095,8 тисячі**).

До реєстрів ВПП на 2013, 2014 і 2015 роки було включено відповідно **1 486, 2 121 і 1 978 СГ** – юридичних осіб. Це становило від **0,11** до **0,18** відс. усіх юридичних осіб (табл. 1).

Таблиця 1

Аналіз платників податків, що перебувають на обліку в Центральному офісі

Показник кількості платників податків	Станом на				
	01.01.2013	01.01.2014	01.07.2014	01.01.2015	01.07.2015
Усього юридичних осіб (згідно з ЄДРПОУ)	1 341 781	1 372 177	1 311 047	1 331 230	1 095 812
<b>ВПП, включені до реєстрів</b>	<b>1 486</b>	<b>2 121</b>	<b>2121</b>	<b>1978</b>	<b>1978</b>
<i>% ВПП</i>	<i>0,11</i>	<i>0,15</i>	<i>0,16</i>	<i>0,15</i>	<i>0,18</i>
<b>ВПП, що були на обліку в Центральному офісі</b>	<b>760</b>	<b>699</b>	<b>796</b>	<b>761</b>	<b>804</b>
<i>% до ВПП, включених до реєстрів</i>	<i>51,1</i>	<i>33,0</i>	<i>37,5</i>	<i>38,5</i>	<i>40,7</i>
<b>Загальна кількість платників податків, що перебували на обліку в Центральному офісі</b>	<b>1 443</b>	<b>1 295</b>	<b>1 522</b>	<b>1 491</b>	<b>1 429</b>
у тому числі інші платники податків	683	596	726	730	625
<i>% інших до загальної кількості</i>	<i>47,3</i>	<i>40,6</i>	<i>47,7</i>	<i>49,0</i>	<i>43,7</i>

На обліку в Центральному офісі перебувало від **760** до **804 СГ**, або від **33,0** до **51,1** відс. СГ, включених до зазначених реєстрів ВПП. При цьому станом на 01.07.2014 і 01.07.2015 їх було відповідно на **97** і **43** СГ більше, ніж на початок року.

Загальна кількість платників, що перебувала на обліку у Центральному офісі протягом цього періоду, коливалася від **1 295** до **1 522 СГ**, а платники, які не відносяться до категорії „великі”, становили від **40,6** до **49,0** відсотка.

Збільшення у 2014 році кількості інших платників, крім ВПП, було спричинене тим, що 01.04.2014 Міндоходів в автоматичному режимі змінив основне місце обліку з АР Крим до Центрального офісу **164** відокремлених підрозділів СГ за місцезнаходженням головних організацій. Крім того, з точки зору доцільності, ВПП та його відокремлені підрозділи Центральним офісом розглядаються як єдиний платник податків. Тому на його обліку на цей час перебувають **222** відокремлені підрозділи ВПП, не включені до реєстрів ВПП, оскільки вони не мають статусу юридичної особи.

Основними причинами, через які ВПП не переходять на обслуговування до Центрального офісу, є зменшення за підсумками поточного року обсягів отриманого доходу, реалізації та виробництва, порівняно з тими, що бралися до уваги під час їх відбору; територіальна віддаленість від місця розташування найближчої СДП; а також рішення, прийняті ВПП під впливом керівників місцевої влади, щодо збереження обліку за поточним місцем з метою недопущення зменшення доходів місцевих бюджетів.

*Довідково. Зокрема, мало місце звернення депутатів Миколаївської обласної ради до Верховної Ради України, Кабміну щодо повернення ВПП на податковий облік до Миколаївської області, а також звернення Київської обласної державної адміністрації з подібного питання.*

Крім того, після затвердження реєстрів ВПП на 2013 і 2014 роки ні ДПС, ні Міндоходів не використовували своє право, передбачене підпунктом 20.1.25 пункту 20.1 статті 20 і абзацом четвертим підпункту 64.7 статті 64 Податкового кодексу (у відповідних редакціях, що діяли на початок 2013 і 2014 року) щодо прийняття рішення про переведення ВПП (примусово), які включені до цих реєстрів, до Центрального офісу чи підпорядкованих йому СДП.

Так, під час проведення перевірки<sup>23</sup> в ГУ ДФС у м. Києві встановлено, що в районних ДПІ на час затвердження реєстрів ВПП на 2013, 2014 і 2015 роки обліковувалося відповідно **244, 562 і 497** СГ, які відповідали критеріям ВПП. З них до Центрального офісу перевелися лише **6, 25 і 9** ВПП відповідно.

*Довідково. Перелік підприємств, які підлягали зняттю з обліку за процедурою, визначеною абзацом третім пункту 64.7 статті 64 Податкового кодексу, пунктом 10.22 розділу X Порядку № 1588 і розділом III порядків формування Реєстру ВПП, які діяли у вказаних періодах<sup>24</sup>, доводився до ДПІ у м. Києві відповідними листами ДПС, Міндоходів і ДФС<sup>25</sup>. ВПП, які не були зазначені в додатках до цих листів, за мовчазною згодою ДПС, Міндоходів, ДФС залишалися на обліку в ДПІ м. Києва.*

Перевірка в СДПІ у м. Харкові свідчить, що з включених до реєстрів ВПП на 2013, 2014 і 2015 роки СГ заяви про взяття на облік до зазначеної СДПІ на ці роки подали відповідно **3, 13 і 3** ВПП, інформацію щодо яких у встановлені контрольними завданнями терміни було надіслано до ДПІ, Міндоходів, ДФС. Однак щодо платників, які самостійно не стали на податковий облік в СДПІ у м. Харкові, **рішень** ДПС, Міндоходів, ДФС про зміну основного місця обліку інспекція не отримувала.

Лише за Реєстром ВПП на 2015 рік ДФС прийняла рішення про примусове переведення **31** ВПП на обслуговування до Центрального офісу з ОВП ДФС згідно з процедурою, визначеною Порядком формування Реєстру великих платників податків, затвердженого Міндоходів від 27.11.2013 № 717<sup>25</sup>. Щодо цих

<sup>23</sup> Перевірка проводилася в межах контрольно-аналітичного заходу „Аналіз стану виконання повноважень органами виконавчої влади щодо повноти обліку платників податків”, акт про результати перевірки у Головному управлінні Державної фіскальної служби України у м. Києві стану виконання повноважень щодо повноти обліку платників податків” від 01.09.2015 № 16-10/100.

<sup>24</sup> Затверджений наказом Мінфіну від 11.09.2012 № 986, зареєстрованим у Мін’юсті 06.11.2012 за № 1860/22172 (втратив чинність з 08.01.2014), і наказом Міндоходів від 27.11.2013 № 717, зареєстрованим у Мін’юсті 17.12.2013 за № 2134/24666.

<sup>25</sup> ДПС від 25.10.2012 № 6903/0/71-12/20-4117 щодо податкового обліку ВПП, Міндоходів від 23.12.2013 № 27936/7/99-99-18-02-03-17 про переведення ВПП і ДФС від 17.11.2014 № 2278/7/99-99-20-04-02-17 про заходи щодо зміни місця обліку ВПП.

ВПП ДФС (лист від **30.12.2014** № 17493/7/99-99-20-04-02-17) зобов'язала Центральний офіс ініціювати процедуру їх переведення в базі даних у термін не пізніше 31.12.2014, після чого такі платники в автоматичному режимі були переведені на облік до Центрального офісу **05.01.2015**.

Отже, частина ВПП у 2014 і 2015 роках (97 і 12 ВПП відповідно) перейшла на облік до Центрального офісу з порушенням вимог абзацу третього пункту 64.7 статті 64 Податкового кодексу, згідно з яким після включення платника податків до Реєстру ВПП та отримання повідомлення від ЦОВВ, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, про таке включення платник податків зобов'язаний стати на облік у контролюючому органі, що здійснює супроводження ВПП, з початку податкового періоду (календарного року), на який сформовано Реєстр ВПП.

Відповідно до доручення Прем'єр-міністра України від 11.05.2015 № 33862/12/1-14 щодо виконання Меморандуму про економічну та фінансову політику, Технічного меморандуму про взаєморозуміння та взятих Українською стороною перед Міжнародним валютним фондом намірів, Кабмін зобов'язався перевести усіх платників податків, що відповідають критеріям ВПП, до Центрального офісу до кінця грудня 2015 року.

Таким чином, ДФС (Міндоходів, ДПС) не забезпечено виконання норм Податкового кодексу щодо переведення ВПП на облік до Центрального офісу та СДП. Лише після наполягання Міжнародного валютного фонду Кабмін зобов'язався перевести усіх платників податків, що відповідають критеріям ВПП, до Центрального офісу до кінця грудня 2015 року.

#### **4. ОЦІНКА СТАНУ ОРГАНІЗАЦІЇ РОБОТИ КОНТРОЛЮЮЧИМИ ОРГАНАМИ ЩОДО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОГНОЗУВАННЯ НАДХОДЖЕНЬ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ**

Одним із головних завдань, визначених у планах роботи Центрального офісу на 2013, 2014 і 2015 роки, було забезпечення виконання встановлених індикативних показників з надходжень платежів до бюджету. Для виконання цього завдання Центральним офісом визначалися щомісячні прогностичні показники надходжень до загального і спеціального фондів державного бюджету у розрізі СДП на базі доведених ДПС, Міндоходів і ДФС індикативних показників, а також розроблялися та доводилися щомісячні індикативні показники до СДП. При цьому індикативні показники не формувалися окремо за податковими надходженнями до державного бюджету.

Пропозиції для визначення річних індикативних показників (до 01.07.2013 – планових показників розрахункової бази) на 2013–2015 роки Центральним офісом з ОВПП ДПС, Центральним офісом з ОВП Міндоходів і Центральним офісом з ОВП ДФС не розраховувалися (не прогнозувалися) та до ДПС, Міндоходів, ДФС, а також Мінфіну не надсилалися, оскільки вищий орган не вимагав їх надання.

З метою належної організації роботи Центрального офісу із щомісячного прогнозування доходів бюджету, поліпшення якості прогностично-аналітичної роботи, забезпечення рівномірності (ритмічності) збору платежів, стабільності наповнення бюджетів, ефективного опрацювання резервів наповнення бюджету, залучення їх

до сплати Центральний офіс наказом від 11.12.2014 № 37<sup>26</sup> затвердив Порядок визначення показників прогнозних надходжень та підготовки наказу Центрального офісу про індикативні показники доходів та єдиного внеску, яким було встановлено алгоритм визначення прогнозних показників, а саме: попередній прогноз на наступний місяць надається за **4** робочі дні до початку місяця; оперативний та уточнений прогноз на поточний місяць – до **6** і **23** календарного дня поточного місяця; уточнений прогноз на поточний місяць в щоденному режимі – на наступний день після подання податкової звітності; підсумковий прогноз поточного місяця – за **5** банківських днів до кінця місяця.

Однак індикативні показники від Міндоходів і ДФС до Центрального офісу надходили для організації виконання не перед початком чергового контрольного періоду чи на його початку, а з **7** по **19** число після початку звітного періоду, що не завжди давало можливість фахівцям визначити оптимальний алгоритм забезпечення їх виконання за платежами в розрізі напрямів роботи. При цьому накази Центрального офісу щодо розподілу встановлених індикативів між підпорядкованими СДПІ готувалися від **2** до **13** календарних днів.

**Отже, вказаний вище алгоритм визначення прогнозних показників фактично не дотримувався і зміст наказів, виданих на забезпечення виконання доведених завдань СДПІ, був формальним і не впливав на забезпечення рівномірності (ритмічності) надходження платежів та стабільності наповнення бюджетів.**

Також в ряді випадків ДФС (Міндоходів, ДПС) доводила Центральному офісу **необ'єктивні** щодо фактичної бази оподаткування індикативні показники, що потребували наступного перегляду та коригування, а також більш **інтенсивні, ніж в цілому по Україні, індикативні показники.**

*Довідково. Наприклад:*

*1. Листом від 05.11.2014 Центральний офіс з ОВП ДФС звертався з пропозицією до ДФС врахувати при доведенні індикативних показників пропозиції щодо зменшення надходжень по СГ Донецької та Луганської областей, наявності надміру сплачених платежів зі збору за спеціальне використання води. Так, в цілому за результатами 2014 року Центральному офісу з ОВП ДФС було доведено індикативний показник із зазначеного збору до державного бюджету в розмірі **254,7 млн грн**, що на **18,2 відс.** більше фактичних надходжень за 2013 рік. При цьому Законом України „Про Державний бюджет на 2014 рік” заплановано зазначений збір з темпом приросту лише **один відсоток**. Також завищеними є прогнозні показники з податку на доходи фізичних осіб на 2015 рік, про що Центральний офіс з ОВП ДФС неодноразово повідомляв ДФС, зокрема, у зв'язку із щомісячним недосягненням доведених індикативних показників з цього податку з доходів у вигляді процентів: загалом на I півріччя 2015 року – **4 747,7 млн грн**, у той час як фактично надійшло **3 122,8 млн грн** і виконання становило **65,8 відсотка**. Водночас Центральним офісом неодноразово надсилав листи до ДФС з проханням ініціювати звернення до Мінфіну щодо коригування дохідної частини бюджету із зазначеного податку у зв'язку з відсутністю відповідної бази оподаткування.*

<sup>26</sup> „Про організацію діяльності Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників із прогнозування та забезпечення надходжень платежів” (із змінами, внесеними наказом МГУ ДФС – Центрального офісу з ОВП від 15.05.2015 № 430 „Про внесення змін до наказу МГУ ДФС – Центрального офісу з ОВП від 11.12.2014 № 37”) на виконання наказів Міндоходів від 08.07.2013 № 257 „Про організацію діяльності Міністерства доходів і зборів України із прогнозування та забезпечення надходжень до бюджету” та ДФС від 11.11.2014 № 262 „Про організацію діяльності Державної фіскальної служби України із прогнозування та забезпечення надходжень до бюджету”.

2. Сумарний індикативний показник доходів до загального фонду на 2013 рік був доведений ДПС Центральному офісу з ОВП ДПС з темпом зростання до попереднього року **121,7 відс.**, тоді як в цілому по Україні – лише **115,5 відс.**; на 2014 рік цей показник Міндоходів Центральному офісу з ОВП Міндоходів був доведений з темпом зростання **109,3 відс.**, а в цілому по Україні – **107,1 відс.**; на I півріччя 2015 року ДФС доводило цей показник Центральному офісу з ОВП ДФС з темпом зростання до I півріччя 2014 року **132,3 відс.**, а в цілому по Україні – **131,6 відсотка**. При цьому, якщо з податку на прибуток індикативний показник в цілому по Україні у 2014 році порівняно з 2013 роком був зменшений на **26,7 відс.**, то Центральному офісу – лише на **23,9 відс.**; на I півріччя 2015 року порівняно з I півріччям 2014 року цей показник було зменшено в цілому по Україні на **16,5 відс.**, Центральному офісу – лише на **9,2 відсотка**.

У 2013–2014 роках також мали місце випадки коригування доведених ДФС (Міндоходів, ДПС) Центральному офісу індикативних показників доходів після закінчення прогностного періоду. Так, в 2013 році було зафіксовано **шість**, у 2014 році – **два** таких випадки, при цьому уточнення, проведене у червні 2014 року, стосувалося значень індикативних показників доходів на січень–квітень 2014 року, а у II кварталі 2015 року – **один** випадок коригування індикативних показників на II квартал 2015 року у липні.

Таким чином, **встановлені факти вказують на те, що механізм розроблення і доведення індикативних показників містить ряд недоліків: не дотримано вимоги їх своєчасного доведення (до початку планового періоду) та об'єктивності визначення прогностичних сум надходжень, а також допускалися випадки коригування доведених показників за періоди, які минули, що призвело до погіршення податкового контролю за надходженнями до бюджету.**

## 5. АНАЛІЗ СТАНУ ВИКОНАННЯ ІНДИКАТИВНИХ ПОКАЗНИКІВ НАДХОДЖЕНЬ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

Перевіркою встановлено, що протягом 2013–2014 років Центральний офіс не забезпечував виконання доведених ДПС і Міндоходів індикативних показників доходів до загального і спеціального фондів державного бюджету на **22 834,7 і 14 723,4 млн грн** відповідно (табл. 2). Так, у 2013 році надходження до загального фонду бюджету становили **84,3 відс.**, а до спеціального фонду – лише **24,7 відс.** доведеного індикативного показника; у 2014 році – відповідно **87,8 і 84,8 відс.**, що значно нижче рівня виконання планових показників в цілому по Україні (податкові надходження – **93,0 і 95,8 відс.**, разом доходів – **111,4 і 110,9 відс.** відповідно).

Таблиця 2

### Аналіз виконання доведених індикативних показників до державного бюджету

млн грн

Показник	Загальний фонд державного бюджету							Спеціальний фонд держбюджету			
	Індикативний показник	Фактично	Виконання		Відшкодування ПДВ СГ	Фактично грошових коштів	Не відшкодовано ПДВ СГ	Індикативний показник	Фактично	Виконання	
			(+/-)	(%)						(+/-)	(%)
2013 рік	117 360,4	98 931,6	-18 428,8	84,3	-32 738,5	66 193,1	8 348,7	5 847,7	1 441,8	-4 405,9	24,7
2014 рік	117 679,1	103 351,7	-14 327,4	87,8	-28 444,7	74 907,0	10 846,5	2 603,9	2 207,9	-396,0	84,8
I півріччя 2014 року	56 307,6	52 946,6	-3 361,0	94,0	-13 857,4	39 089,2	-	1 172,0	1 081,9	-90,1	92,3
I півріччя 2015 року	66 247,3	70 053,8	3 806,5	105,7	-18 667,4	51 386,4	17 559,6	530,0	0,0	-530,0	0,0



Разом з тим протягом періоду перевірки мала місце тенденція до зростання як надходжень<sup>27</sup>, так і відсотка виконання індикативних показників *загального фонду державного бюджету*, а за результатами роботи у I півріччі 2015 року доведені індикативні показники надходжень до цього фонду перевиконані на **3 806,5 млн грн, або на 5,7 відсотка. Частково це було пов'язано із збільшенням кількості ВВП, що обслуговуються Центральним офісом.** Так, за розрахунками Центрального офісу, за „приведеним контингентом СГ”<sup>28</sup> у 2014 році порівняно з 2013 роком відбулося зменшення надходжень до загального фонду державного бюджету на **4 358,6 млн грн, або на 4 відс.**, у зв'язку з поглибленням кризи національної економіки та зниженням активності СГ (зниження виробництва).

*Довідково. Протягом періоду перевірки погіршилися макроекономічні показники. Так, індекс промислової продукції за результатами 2013 року знизився на 4,7 відс., 2014 року – на 10,7 відс., а I півріччя 2015 року – на 19,5 відс. порівняно з аналогічним періодом минулого року*<sup>29</sup>. У 2013 році зменшилися надходження авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів (не приймалися рішення про їх виплату), зокрема, найбільше від підприємств групи „Метінвест” і НАК „Нафтогаз України”; мало місце зниження економічної активності 5 морських портів; скоротилися обсяги видобутку, виробництва і реалізації готової продукції на підприємствах енергетичної галузі, вугільної та видобувної промисловості, що призвело до зменшення надходження ПДВ; зменшилися обсяги виробництва і реалізації тютюнових виробів<sup>30</sup>.

У 2014 році через зниження курсу гривні, зростання витрат за курсовими різницями та введення з 23.09.2014 постановою НБУ від 22.09.2014 № 591 „Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Національного банку України” (далі – **Постанова НБУ № 591**) заборони проведення операцій в іноземній валюті з повернення за кордон іноземному інвестору дивідендів також зменшилися надходження авансових внесків з податку на прибуток, зокрема при виплаті дивідендів ПАТ „МТС України”, ПАТ „Київстар”, ПАТ „Філіп Морріс Україна”.

Водночас негативно вплинули на забезпечення виконання прогнозних показників надходжень до державного бюджету несприятливі для здійснення господарської діяльності умови в Донецькій і Луганській областях унаслідок проведення антитерористичної операції та втрати надходжень від платників, виробничі потужності яких розміщені в АР Крим і м. Севастополі, а також споживачів продукції, що перебувають на цих територіях.

Так, зокрема, частка надходжень податків і зборів в Донецькій і Луганській областях у 2013 році в загальному обсязі цих надходжень до загального фонду державного бюджету, що забезпечувався Центральним офісом, становила **15 відс.**, у 2014 році – **8 відс.**, у тому числі у грудні 2014 року – **4,4 відсотка.** У 2014 році відбулося зменшення надходжень, відповідно до рівня попереднього року, в СДПІ у м. Донецьку – на **2 587,8 млн грн, або на 29,8 відс.**, в СДПІ у м. Луганську – на **969,6 млн грн, або на 38 відс.**, а по підприємствах АР Крим – на **786,1 млн грн, або на 80,9 відсотка.**

<sup>27</sup> У 2013 році порівняно з попереднім роком надходження зросли на **2,8 відс. (2 507,7 млн грн)**, у 2014 році – на **4,5 відс. (на 4 420,1 млн гривень)**.

<sup>28</sup> Відповідно до прийнятої Центральним офісом методики розрахунку, надходження платежів звітного року по тих СГ, які підлягають зняттю (зняті) з обліку, не беруться до уваги, а враховуються надходження від тих СГ, що залишилися на обліку в Центральному офісі та поставлені на облік у звітному році.

<sup>29</sup> Доповіді Держстату про соціально-економічне становище України за 2014 рік і січень-червень 2015 року містять основні показники соціально-економічного розвитку країни без урахування тимчасово окупованої території АР Крим та частини зони проведення АТО.

<sup>30</sup> Зростання в 2013 році акцизного податку з тютюнових виробів (**107,3 відс.**) порівняно з попереднім роком забезпечено стовідсотковим викупом марок акцизного податку за попередніми заявками підприємств, тобто за рахунок переplat.

*Довідково. На сьогодні зазначені СДП розташовані в містах Маріуполі та Северодонецьку. При цьому кількість платників, що перебувають на їх обліку, майже не змінилася (додаток 1).*

На виконання у 2013 і 2014 роках доведених Центральному офісу індикативних показників до загального фонду державного бюджету також негативно вплинула їх необґрунтованість при розрахунках, оскільки не враховувався економічний спад та втрати територій.

З урахуванням сум бюджетного відшкодування ПДВ грошовими коштами надходження загального фонду державного бюджету фактично становили у 2013 році **66 193,1 млн грн**, у 2014 році – **74 907,0 млн грн** (приріст **13 відсотків**). Однак такий приріст відбувся внаслідок зменшення належного до відшкодування ПДВ з **32 790** до **28 444,7 млн грн** за рахунок оформлення **4 347,5 млн грн** податку у вигляді облігацій внутрішньої державної позики (далі – **ОВДП**) відповідно до Порядку № 139. Ця фінансова операція Кабміну дала можливість розстрочити на платній основі (встановлена ставка дохідності за цими облігаціями) частину сум податку, належного до відшкодування з державного бюджету на поточні рахунки платників, які погодилися на Умови № 139. Однак у наступних бюджетних періодах державний бюджет, крім зобов'язань з відшкодування зазначеної суми і щорічних залишків невідшкодованого ПДВ (станом на **01.01.2015 – 10 846,5 млн грн**), отримає додаткові зобов'язання із забезпечення обслуговування **ОВДП**.

У I півріччі 2015 року доведений індикативний показник доходів загального фонду державного бюджету перевиконано та фактичні надходження (**70 053,8 млн грн**) перевищують надходження відповідного періоду минулого року на **17 107 млн грн** (на **32,3 відс.**), а рівень за „приведеним контингентом СГ” (за розрахунками Центрального офісу) – на **14 488,5 млн грн** (на **26,1 відсотка**). З урахуванням бюджетного відшкодування ПДВ грошовими коштами реальні надходження загального фонду у цей період становили **51 386,4 млн грн**, але невідшкодована сума залишків ПДВ зросла до **17 559,6 млн грн** (на **61,9 відсотка**).

Таке збільшення залишку невідшкодованих сум ПДВ пов'язано, по-перше, із внесенням змін Законом № 71 до Податкового кодексу, які набрали чинності з 01.01.2015: відповідно до пункту 33 підрозділу 2 розділу XX „Перехідні положення” цього кодексу платникам надано право декларувати до відшкодування на розрахунковий рахунок від'ємне значення ПДВ, що було задеклароване до 01.02.2015 у рахунок майбутніх платежів; у зв'язку з набранням чинності з 01.01.2015 статті 200<sup>1</sup> цього кодексу податкові накладні, виписані до 01.01.2015 і не включені до податкового кредиту відповідних податкових періодів, були включені СГ до податкового кредиту грудня 2014 року, що призвело до значного збільшення від'ємного значення та зростання сум бюджетного відшкодування; по-друге, закладена фіксована сума бюджетного ресурсу на відшкодування ПДВ згідно із Законом України „Про Державний бюджет України на 2015 рік” унаслідок неузгодженості із зазначеними вище правилами не відповідає темпам зростання сум цього податку, заявленого до відшкодування.

Крім того, до зростання заявлених до відшкодування сум ПДВ призвів економічно необґрунтований порядок оподаткування операцій з постачання продукції, зокрема електричної енергії в АР Крим. Так, аналізом змісту господарських операцій з поставок товарів під час перевірки встановлено, що ДПЗД „Укрінтеренерго” було заявлено до відшкодування у I півріччі 2015 року

**437,1 млн грн ПДВ** з поставок електроенергії в АР Крим відповідно до постанови Кабміну від 07.05.2014 № 148 „Про особливості регулювання відносин у сфері електроенергетики на тимчасово окупованій території Автономної Республіки Крим та м. Севастополя”, що набула чинності з 01.06.2014, та укладеного з ОАО „Интер РАО ЕЭС” (Російська Федерація) контракту на її закупівлю, який діє з 30.12.2014. Таке відшкодування виникло внаслідок того, що відповідно до Правил Оптового ринку електричної енергії, погоджених постановою НКРЕ від 09.08.2012 № 1028, ДПЗД „Укрінтеренерго” закуплену за договірною ціною в ОАО „Интер РАО ЕЭС” і ставкою ПДВ **20 відс.** електроенергію спочатку продавало оператору Оптового ринку електроенергії України ДП „Енергоринок” за ціною, що регулюється НКРЕКП; далі купувало її в ДП „Енергоринок” за ціною, що сформувалася на оптовому ринку і з ставкою ПДВ **20 відс.**, а реалізувало ТОВ „Центр здійснення розрахунків” (АР Крим), яке не є резидентом України, за договірною ціною і ставкою ПДВ **0 відсотків**.

Ставка ПДВ **0 відс.** до цієї електроенергії застосовувалася відповідно до підпункту 195.1.1 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу на підставі норми підпункту 5 пункту 12.4 статті 12 розділу II „Перехідні положення” Закону України від 12.08.2014 № 1636 „Про створення вільної економічної зони „Крим” та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України”, що набув чинності з 27.09.2014: „Поставка товарів, що мають митний статус українських товарів, з іншої території України на територію вільної економічної зони „Крим” прирівнюється до митного режиму експорту, в тому числі для цілей тарифного та нетарифного регулювання”. Ставка ПДВ **0 відс.** дає підстави заявляти до відшкодування суми сплаченого до державного бюджету ПДВ, яким оподатковувалася електроенергія протягом усіх операцій з її купівлі-продажу.

На думку контрольної групи, економічно доцільніше було б звільнити від сплати ПДВ поставлену ТОВ „Центр здійснення розрахунків” електроенергію в тій частині, що придбана в ОАО „Интер РАО ЕЭС”. У такому разі зазначені вище суми ПДВ не підлягали б відшкодуванню з державного бюджету, а включалися ДПЗД „Укрінтеренерго” до витрат виробництва та за прибуткової діяльності на цю суму зменшувався б прибуток до оподаткування підприємства, який оподатковується за ставкою **18 відсотків**. Отже, до державного бюджету у 2016 році за підсумками подання декларації з податку на прибуток підприємств за 2015 рік не надійшло б лише **78,8 млн грн** цього податку, що майже в **5,5 рази** менше заявленої до відшкодування з державного бюджету у I півріччі 2015 році суми ПДВ (**437,1 млн грн**), тобто **економія бюджету у разі запропонованого порядку становила б 358,3 млн гривень**.

Також слід зазначити, що у I півріччі 2015 року при перевиконанні доведених індикативних показників з ПДВ на **19,3 відс.**, акцизного податку з вироблених в Україні товарів на **1,1 відс.** індикативний показник з податку на прибуток виконано лише на **93,6 відс.** (недонадходження податку – **815,7 млн гривень**).

Одна з причин, що призвела до зменшення у I півріччі 2015 року порівняно з аналогічним періодом 2014 року на **1 857,1 млн грн** надходжень податку на прибуток, – зміни, внесені Законом № 71 до пункту 57.1 статті 57 Податкового кодексу в частині зміни механізму сплати авансових внесків при виплаті

дивідендів, а також заборони проведення операцій в іноземній валюті з повернення за кордон іноземному інвестору дивідендів згідно з Постановою НБУ № 591.

Отже, внесені Законом № 71 зміни, з одного боку, врегулювали проблему переоплат, що виникала за рахунок авансових внесків після подання річної декларації з податку на прибуток, а з іншого – зменшили поточні річні надходження. Цей фактор не був повною мірою врахований Мінфіном під час визначення індикативного показника з податку на прибуток на I півріччя 2015 року, що стало головною причиною його невиконання.

Як встановлено перевіркою, невиконання доведених індикативних показників надходжень до спеціального фонду державного бюджету в 2013 році на 4 405,9 млн грн (на 75,3 відс.) і в 2014 році на 396,0 млн грн (15,2 відс., табл. 1) частково пов'язане з необ'єктивністю доведених ДПС і Міндоходів Центральному офісу цих показників<sup>31</sup>.

Зокрема, порівняно з показниками 2012 року в 4 рази завищеними були індикативні показники на 2013 рік від погашення податкового боргу, в тому числі реструктуризованого або розстроченого (відстроченого), з податку на прибуток підприємств (970,3 млн грн), що сплачується підприємствами електроенергетичної, нафтогазової, вугільної галузей тощо (далі – підприємства ПЕК), та в 7 разів – нараховані суми ПДВ (1 627,3 млн грн), які виникають після проведення розрахунків за субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам<sup>32</sup>. При цьому у підприємств ПЕК, які перебували на податковому обліку в Центральному офісі, борги за цими податками у розмірі, необхідному для виконання індикативного показника, були відсутні.

Також був завищений індикативний показник з акцизного податку з вироблених в Україні товарів головного його платника ПАТ „Укргазвидобування”, який забезпечує понад 95 відс. цього податку до спеціального фонду Центрального офісу. Так, в проекті фінплану зазначеного СГ на 2013 рік показник з акцизного податку становив 966,95 млн грн<sup>33</sup>, однак доведений ДПС до Центрального офісу індикативний показник з акцизного податку у 2,2 рази перевищував показник, визначений у фінплані. Водночас через проблеми в діяльності ПАТ „Укргазвидобування” протягом 2013 року Міндоходів надало розстрочку податкових зобов'язань, зокрема, зі сплати акцизного податку на суму 352,8 млн гривень. Усього ПАТ „Укргазвидобування” сплатило до спеціального фонду в цьому році 365,5 млн грн акцизного податку, що в 5,8 рази менше, ніж доведений індикативний показник.

*Довідково. Додаткові надходження акцизного податку до спеціального фонду по Центральному офісу міг би забезпечити найбільший в Україні Лисичанський нафтопереробний завод, однак він припинив діяльність у 2012 році, заявивши про нерентабельність в існуючих умовах роботи вітчизняної нафтопереробної галузі (протягом 2012 року СГ було сплачено до спеціального фонду 305,1 млн грн акцизного податку, а у 2013 році – лише 4,8 млн гривень).*

<sup>31</sup> У 2012 році надходження до спеціального фонду становили 3 609,2 млн грн, що на 62 відс. менше, ніж доведений індикативний показник, і на 2 167,4 млн грн (або на 60,1 відс.) більше, ніж надходження у 2013 році.

<sup>32</sup> Передбачені пунктом 2 статті 11 Закону України від 06.12.2012 № 5515 „Про затвердження Державного бюджету України на 2013 рік”.

<sup>33</sup> Це більше за минулорічний показник такого плану на 95,9 млн грн, або на 11 відсотків. Головним чинником, який повинен був привести до збільшення акцизного податку, за очікуваннями платника, мало бути підвищення у 2013 році курсу євро з 10,3 до 11,1 грн/євро.

У 2014 році надходження до спеціального фонду збільшилися на **53,1 відс.**, або на **766,1 млн грн**, що було забезпечено за рахунок погашення податкового боргу, в тому числі реструктуризованого або розстроченого (відстроченого), з податку на прибуток підприємств ПЕК і нарахованих після проведення розрахунків за субвенцією з державного бюджету місцевим бюджетам<sup>34</sup> сум ПДВ шляхом проведення взаєморозрахунків (фактично взаємозаліків) між надавачами послуг, запроваджених постановами Кабміну від 20.03.2013 № 167 і від 29.01.2014 № 30<sup>35</sup>, тобто **реальні кошти за цими податковими платежами до державного бюджету не надходили. Обсяги таких взаєморозрахунків у частині платежів до спеціального фонду з податку на прибуток і ПДВ в 2014 роках становили 372,4 млн грн<sup>36</sup> (у 2013 році – 47,5 млн гривень<sup>37</sup>).**

При цьому надходження до спеціального фонду в 2014 році збільшилися за рахунок зростання податкового боргу за зазначеними платежами, яке було спричинено несплатою самостійно задекларованих грошових зобов'язань, тобто погіршення порівняно з 2013 роком платіжної дисципліни дало можливість розширити проведення взаєморозрахунків (взаємозаліків) з державним бюджетом згідно з постановою Кабміну від 29.01.2014 № 30. Отже, **Кабміном була створена парадоксальна ситуація, коли грошові кошти до загального фонду від сплати податку на прибуток і ПДВ не надходили, а спеціальний фонд державного бюджету виконувався завдяки проведенню взаєморозрахунків між надавачами послуг з централізованого водопостачання та водовідведення, що вироблялися, транспортувалися та постачалися населенню.**

Крім того, головними причинами невиконання індикативного показника з акцизного податку до спеціального фонду державного бюджету за 2014 рік знову ж таки були проблеми господарської діяльності ПАТ „Укргазвидобування”, зокрема, розстрочення ДФС **386,6 млн грн** акцизного податку, які не сплачені СГ протягом року (залишок непогашеної суми цього податку станом на 01.01.2015 – **195,2 млн грн**); скорочення бази оподаткування у зв'язку з відміною Мінекономрозвитку у 2013 році дії стандартів для автомобільних бензинів і дизельного палива екологічного класу Євро3 і зволіканням понад **5 місяців** з опублікуванням постанови Кабміну від **01.08.2013** № 927 „Про затвердження Технічного регламенту щодо вимог до автомобільних бензинів, дизельного, суднових та котельних палив”<sup>38</sup> (набрала чинності майже через рік – з **11.07.2014**), пункт 26 Технічного регламенту якої встановлював кінцевий строк введення в обіг зазначених бензинів і палива Євро3 – до **31 грудня 2015 року**. Внаслідок цього виготовлена протягом I півріччя 2014 року продукція ДСТУ 4839:2007 „Бензини автомобільні підвищеної якості” спрямовувалася на експорт (до країн, де такий

<sup>34</sup> Передбачені пунктом 15 статті 11 Закону України від 16.01.2014 № 719 „Про затвердження Державного бюджету України на 2014 рік”.

<sup>35</sup> Деякі питання надання у 2013 році та у 2014 році субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на погашення заборгованості з різниці в тарифах на теплову енергію, послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, що вироблялися, транспортувалися та постачалися населенню, яка виникла у зв'язку з невідповідністю фактичної вартості теплової енергії та послуг з централізованого водопостачання та водовідведення тарифам, що затверджувалися та/або погоджувалися органами державної влади чи місцевого самоврядування.

<sup>36</sup> Податок на прибуток – **77,6 млн грн** і ПДВ – **294,8 млн грн**.

<sup>37</sup> Податок на прибуток – **13,9 млн грн** і ПДВ – **33,6 і млн грн**.

<sup>38</sup> Постанова мала набути чинності через **6 місяців** після опублікування.

бензин відповідав стандартам) і відповідно до підпункту 213.2.1 пункту 213.2 статті 213 Податкового кодексу не підлягала оподаткуванню акцизним податком.

За результатами I півріччя 2015 року доведені Центральному офісу індикативні показники надходжень доходів до спеціального фонду державного бюджету за рахунок погашення податкового боргу, в тому числі реструктуризованого або розстроченого (відстроченого), з податку на прибуток підприємств ПЕК і нарахованих після проведення розрахунків за субвенцією з державного бюджету місцевим бюджетам сум ПДВ були зняті ДФС з виконання у зв'язку з тим, що порядок їх реалізації Кабмін затвердив лише на початку червня 2015 року<sup>39</sup> і не було достатнього часу для організації роботи з його забезпечення.

Таким чином, протягом 2013 і 2014 років Центральний офіс не забезпечив виконання доведених ДФС (Міндоходів) індикативних показників державного бюджету на 35 558,1 млн гривень. При цьому збільшення надходжень частково забезпечено за рахунок збільшення кількості ВВП, що перейшли на його облік. Разом з тим головною причиною невиконання індикативних показників стала невідповідність доведених показників фактичному стану економіки та неврахування змін у податковому законодавстві.

Існуючий порядок оподаткування операцій з постачання електроенергії в АР Крим призведе до збільшення економічно необґрунтованих витрат державного бюджету у 2015 році внаслідок відшкодування заявленого у I півріччі цього року ПДВ ДПЗД „Укрінтеренерго” в сумі 437,1млн гривень.

## **6. ОЦІНКА СТАНУ ПОТОЧНОГО КОНТРОЛЮ ТЕРИТОРІАЛЬНИМИ (КОНТРОЛЮЮЧИМИ) ОРГАНАМИ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬ ПОДАТКОВЕ СУПРОВОДЖЕННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ, ЗА ПОВНОТОЮ НАРАХУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ**

Контроль за повнотою нарахування податкових платежів до державного бюджету забезпечувався під час здійснення камеральних перевірок податкової звітності.

Протягом періоду перевірки Центральним офісом здійснено **116,8 тис.** камеральних перевірок, за результатами яких донараховано **569,4 млн грн** податкових зобов'язань і штрафних (фінансових) санкцій (далі – **податкові зобов'язання**, табл. 3). Кількість перевірок залежить від кількості поданих платниками податків звітів та результативності роботи Центрального офісу при їх опрацюванні. У 2013 році в середньому одним платником податків було подано **37**, у 2014 році – **30** і в I півріччі 2015 року – **17** звітів, які **100-відсотково**<sup>40</sup> Центральним офісом були охоплені камеральними перевірками, що свідчить про виконання офісом вимог статті 76 Податкового кодексу в частині перевірок податкової звітності суцільним порядком. Для порівняння, в цілому в Україні у

<sup>39</sup> Постановою Кабміну від 04.06.2015 № 38 „Питання погашення у 2015 році заборгованості з різниці в тарифах на теплову енергію, опалення та постачання гарячої води, послуги з централізованого водопостачання, водовідведення, що вироблялися, транспортувалися та постачалися населенню”.

<sup>40</sup> Станом на 01.07.2015 у стадії завершення перебувало **85,4 відс.** камеральних перевірок поданої платниками податків у I півріччі 2015 року податкової звітності. Решту перевірок звітності (**14,6 відс.**) Центральним офісом ВП завершено на кінець червня 2015 року. При цьому за червень податкові зобов'язання і штрафи не донараховані, а забезпечено узгодження сум донарахувань на **0,3 млн гривень**.

2013 році камеральними перевітками було охоплено лише **74,4 відс.**, у 2014 році – **95,0 відс.** податкової звітності платників податків<sup>41</sup>.

*Довідково. У 2014 році кількість поданої Центральному офісу податкової звітності зменшилася порівнянно з 2013 роком внаслідок подання платниками податків меншої кількості уточнюючих розрахунків з ПДВ і переходу з щоквартальної декларації з податку на прибуток на щорічну відповідно до змін у податковому законодавстві (Закон України від 04.07.2013 № 403 „Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо об'єктів нерухомості”).*

Кількість прийнятих після проведення камеральних перевіток податкових повідомлень-рішень (далі – ППР) зросла з **185** у 2013 році до **392** у 2014 році і **317** у I півріччі 2015 року, а донарахування податкових зобов'язань збільшилися відповідно з **65,9** до **308,5** і **195,0** млн гривень.

Таблиця 3

**Аналіз результатів камеральних перевіток Центральним офісом**

Назва показника	2013 рік	2014 рік	Відношення 2014 року до 2013 року, %	I півр. 2015 р.	Разом
Кількість проведених камеральних перевіток	47 300	44 600	94,3	24 889	116 789
Кількість прийнятих ППР	185	392	211,9	317	894
% прийнятих ППР до кількості проведених перевіток	0,4	0,9	-	1,3	0,8
Усього донараховано податкових зобов'язань, млн грн	65,9	308,5	468,1	195,0	569,4
Скасовано донарахувань за камеральними перевітками	18,2	0,0	-	0,0	18,2
Узгоджені суми донарахувань, млн грн	5,1	139,5	в 27,4 раза	8,3	152,9
% до суми донарахувань	7,7	45,2	-	4,3	26,9
Сплачено до бюджету узгоджених донарахувань, млн грн	5,1	139,5	в 27,4 раза	2,0	146,6
Рівень сплати узгоджених сум, %	100,0	100,0	0,0	24,1	95,9
Недонадходження до бюджету узгоджених донарахованих податкових зобов'язань, млн грн	0,0	0,0	-	6,3	6,3
Неузгоджені суми донарахувань, млн грн	42,6	169,0	396,7	186,7	398,3
% до загальної суми донарахувань	64,6	54,8	-	95,7	70,0

При цьому прийняті у 2013 році ППР на суму **18,2 млн грн (27,6 відс.)** скасовані після адміністративного оскарження платниками податків неоднозначного трактування норм, на підставі яких їх було прийнято.

Як наслідок, узгоджені з платниками податків суми донарахованих податкових зобов'язань у 2013 році становили лише **7,7 відс.**, тоді як у 2014 році – **45,2 відсотка**. Водночас збільшення у 2014 році прийнятих ППР і узгоджених податкових зобов'язань із 100-відсотковим рівнем їх сплати свідчить про зростання в цьому році кількості порушень при нарахуванні податків і зборів платниками, що перебувають на обліку в Центральному офісі.

У I півріччі 2015 року узгоджені з платниками податків суми донарахувань становили лише **4,3 відс.**, а рівень їх сплати – **24,1 відсотка**. Недонадходження до державного бюджету узгоджених з платниками податків за результатами проведення камеральних перевіток податкових зобов'язань за I півріччя **2015 року становили 6,3 млн грн**, з яких **5,8 млн грн** не сплачено в СДПІ у м. Донецьку та **0,5 млн грн** – в СДПІ у м. Львові.

Частка неузгоджених з платниками податків після проведення камеральних перевіток податкових зобов'язань загалом становила **70,0 відсотка**. Збільшення неузгоджених сум з **42,6 млн грн** у 2013 році до **169,0 млн грн** у 2014 році і **186,7 млн грн** у I півріччі 2015 року пов'язано з намаганнями платників

<sup>41</sup> За даними Звіту про результати аналізу стану організації та проведення органами державної фіскальної служби перевіток юридичних осіб щодо додержання податкового законодавства та забезпечення надходжень до бюджету, затвердженого Колегією Рахункової палати 12.03.2015 № 4-6.

**податків через процедуру оскарження на час її тривалості відтермінувати сплату донарахованих податкових зобов'язань.**

*Довідково. Відповідно до законодавчо встановлених термінів процедур розгляду адміністративних скарг та позовних заяв їх тривалість становить від 70 до 140 днів при адміністративному оскарженні та від 1 до 3-х років при судовому оскарженні.*

Так, в СДПІ у м. Запоріжжі у 2014 році частка неузгоджених із СГ донарахувань податкових зобов'язань становила **99,8 відс. (49,6 з 49,7 млн грн)**, які оскаржуються; **70 відс.** цієї суми становили нарахування за перевірками декларацій з податку на прибуток ПАТ „ДТЕК Дніпроенерго” за 2013 рік та I квартал 2014 року. Перевіркою СДПІ встановлено, що СГ у декларації двічі врахував у зменшенні податкових зобов'язань з податку на прибуток суму авансових внесків при виплаті дивідендів<sup>42</sup>. Однак СГ розпочав процедуру оскарження, посилаючись на форму декларації, якою дозволяється зменшувати податкові зобов'язання з цього податку з нарахування. Рішенням суду першої інстанції підтримана позиція СДПІ, на час проведення перевірки матеріали були на розгляді в апеляційному суді.

Аналізом кількості платників і прийнятих щодо них за результатами камеральних перевірок ППР в розрізі СДПІ встановлено, що прийняті ППР у середньому в 2013 році становили **14,3 відс.**, у 2014 році – **26,3 відс.**, у I півріччі 2015 року – **22,2 відс.** кількості платників. При цьому в СДПІ у м. Донецьку у 2014 році цей показник був **69,5 відс.**, у I півріччі 2015 року – **83,3 відс.**, частка неузгоджених з платниками податків ППР відповідно становила **89,3 і 83,3 відсотка**. Це найвищі показники серед усіх СДПІ. Отже, **найбільше порушень при нарахуванні податків і зборів у 2014 році та I півріччі 2015 року допущено платниками податків, що перебувають на обліку в СДПІ у м. Донецьку.**

Водночас під час проведення контрольного заходу в СДПІ у м. Харкові контрольною групою виявлено **випадок недотримання з боку цієї СДПІ вимог пункту 120.1 статті 120 Податкового кодексу** в частині визначення розміру штрафних санкцій за порушення термінів подання податкової звітності, що призвело до зменшення надходжень до державного бюджету. Так, у 2013 році за несвоєчасне подання декларацій СУАП „Європоль” СДПІ було двічі застосовано штрафну санкцію у розмірі **170 грн**, тоді як абзацом другим пункту 120.1 статті 120 Податкового кодексу передбачено накладення штрафу в розмірі **1020 грн** за ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення. Отже, це **призвело до заниження на 850 грн розміру застосованого СДПІ штрафу та втрат бюджету у 2013 році.**

Крім того, під час проведення контрольного заходу в СДПІ у м. Дніпропетровську контрольною групою встановлено, що **звітна частина облікової справи платників податків не формується із податкових декларацій (звітів, розрахунків) та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів**, що передбачено абзацом третім пункту 1.6 Порядку № 1588, через майже 100-відсоткове надходження податкових декларацій і розрахунків податкових зобов'язань засобами телекомунікаційних мереж. При цьому пункт 49.4 статті 49 Податкового кодексу визначає, що платники податків, які належать до великих та

<sup>42</sup> СГ у 2013 році сплатив авансові внески при виплаті дивідендів на особовий рахунок щомісячних платежів у розмірі 1/12 і до березня 2014 року не сплачував цей платіж. Разом з тим у декларації сплачена сума відображена двічі: при виплаті дивідендів і щомісячному платежу у розмірі 1/12.



середніх підприємств, подають податкові декларації до контролюючого органу в електронній формі, але це не звільняє працівників Центрального офісу від формування звітної частини облікової справи платників податків шляхом роздрукованих, належним чином оформлених електронних звітів.

Таким чином, **Центральним офісом при 100-відсотковому опрацюванні податкової звітності не забезпечено належного узгодження результатів проведених камеральних перевірок з платниками податків. Унаслідок недотримання вимог пункту 56.21 статті 56 Податкового кодексу в частині прийняття рішень на користь платників податків у разі неоднозначного тлумачення норм податкового законодавства у 2013 році скасовано 18,2 млн грн донарахованих податкових зобов'язань. Крім того, допущено випадок необґрунтованого нарахування штрафної санкції за повторне порушення платником податку несвоєчасного подання декларації, не формувалася звітна частина облікової справи платників податків у разі надходження податкової звітності в електронній формі. Недонадходження до державного бюджету узгоджених з платниками податків податкових зобов'язань за результатами камеральних перевірок за I півріччя 2015 року становили 6,3 млн гривень.**

#### **7. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ КОНТРОЛЬНО-ПЕРЕВІРОЧНИХ ЗАХОДІВ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ (КОНТРОЛЮЮЧИХ) ОРГАНІВ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬ ПОДАТКОВЕ СУПРОВОДЖЕННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ**

Протягом 2013–2014 року, на відміну від інших територіальних (контролюючих) органів, усі види перевірок<sup>43</sup> у Центральному офісі здійснювалися галузевими управліннями податкового супроводження підприємств та управлінням відшкодування ПДВ, до складу яких відповідно до Положення № 11 включалися фахівці з податкового контролю. При цьому, незважаючи на норми Положення № 11, згідно з якими для поліпшення якості проведення перевірок платників податків у структурі СДП передбачалося функціонування окремого відділу податкового контролю, такі відділи були створені лише у листопаді 2014 року в Центральному апараті та у I півріччі 2015 року в СДП<sup>44</sup>.

За період, що перевірявся, Центральним офісом здійснено **2 372 документальні перевірки** платників податків, з яких **22,4 відс.** становили планові та **77,6 відс.** – позапланові перевірки (табл. 4). При цьому у I півріччі 2015 року кількість документальних перевірок значно скоротилася, що пов'язано з обмеженням виділення державою коштів на відрядження; створенням нових підрозділів податкового контролю та відповідною реорганізацією (скороченням) галузевих відділів; тимчасовою заборонаю Законом України від 02.09.2014 № 1669 „Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції” (далі – **Закон № 1669**) проведення планових і позапланових перевірок СГ, що здійснюють діяльність у зоні проведення АТО; обмеженням перевірок підприємств з обсягом доходу до **20 млн гривень**<sup>45</sup>.

<sup>43</sup> Фактичні перевірки (319) і звірки (13 494), що здійснювалися Центральним офісом, у контексті цього звіту не розглядалися, оскільки фактичні перевірки не забезпечують контролю податкових надходжень, а матеріали звірок підлягають врахуванню в результатах перевірок платників податків контролюючих органів – ініціаторів таких звірок.

<sup>44</sup> Податкового та митного аудиту – в Центральному апараті, податкового аудиту – в СДП.

<sup>45</sup> Відповідно до пункту 3 розділу II „Прикінцеві положення” Закону № 71, згідно з яким перевірки здійснюються виключно з дозволу Кабміну, за заявкою СГ щодо його перевірки, за рішенням суду або вимогами Кримінального процесуального кодексу України.

Крім того, за поясненнями Центрального офісу, тенденція до зменшення кількості документальних перевірок пов'язана з метою ДФС не допустити тиск на бізнес. Відбір СГ для проведення перевірок проводиться шляхом здійснення аналізу ризиків несплати податків, які мінімізують податкові зобов'язання. У разі більш якісного аналізу ризиків несплати податків зменшується кількість перевірок. Організація обслуговування ВПП Центральним офісом була спрямована на роз'яснення податкового законодавства та низки заходів, що зумовлюють збільшення декларування податків і зборів. Головною метою ефективної програми податкового контролю в Центральному офісі є сприяння добровільному дотриманню податкового законодавства.

Так, планами-графіками документальних планових перевірок у Центральному офісі у 2013 році було заплановано **235**, у 2014 році – **296** та I півріччі 2015 року – **49** перевірок. Проведено в цей період відповідно **234, 286** і **11** планових перевірок; всього – **531** перевірка, за результатами яких донараховано **5 565,8** млн гривень.

*Довідково. У 2013 році не закінчено одну перевірку в СДПІ у м. Луганську, у 2014 році – 10 перевірок, з яких 9 – у СДПІ у містах Луганську та Донецьку, через те, що під час їх проведення виникла необхідність в отриманні інформації від іноземних державних органів щодо діяльності платника податків, пов'язаних з предметом перевірки. Як наслідок, відповідно до пункту 82.4 статті 82 Податкового кодексу перевірки були призупинені. 21 відповідь від компетентних органів держав на 31 запит отримана, але перевірки не продовжено у зв'язку з набранням чинності Законом № 1669.*

За результатами **418** документальних планових перевірок (**78,7** відс. проведених) узгоджено **2 113,3** млн грн донарахованих податкових зобов'язань, або **38,0** відс. усіх донарахувань. Найнижчий рівень узгодження донарахувань був у 2014 році: **9,3** відс. при **82,9** відс. (**237**) узгоджених планових перевірках. Рівень сплати цих податкових зобов'язань у 2013 році становив **100** відс., у 2014 році – **84,5** відс., у I півріччі 2015 року – **35,8** відс., що свідчить про погіршення платоспроможності платників податків, які перебувають на обліку в Центральному офісі. Недонадходження до державного бюджету узгоджених податкових зобов'язань за результатами планових перевірок становили **42,7** млн грн, з яких **25,0** млн грн не сплачено платниками податків у СДПІ в м. Харкові, **14,7** млн грн – у м. Запоріжжя та **3,0** млн грн – у м. Львові.

Не узгоджено з платниками податків за результатами документальних планових перевірок **3 452,5** млн грн, або **62,0** відс. донарахувань, з яких **1 537,7** млн грн (**44,5** відс.) – це донарахування за результатами планової перевірки ДП „НАЕК „Енергоатом” у 2014 році.

У середньому документальними плановими перевірками у 2013 році було охоплено **18,1** відс., у 2014 році – **19,2** відс., у I півріччі 2015 року – **0,8** відс. СГ. Найбільше такими перевіркам СГ охоплено в СДПІ в м. Харкові у 2014 році (**44,8** відс.) та в СДПІ у м. Львові у 2013 році (**37,2** відс.); найменше (не враховуючи зони АТО) – в Центральному апараті (**12** відс. у 2013 році і **5,5** відс. у 2014 році).

*Довідково. За поясненнями Центрального офісу з ОВП ДФС, відбір платників для проведення документальних планових перевірок проводиться шляхом здійснення аналізу ризиків несплати, які мінімізують податкові зобов'язання. СГ перевіряються залежно від сукупності ризиків різного ступеня, які розподіляються на високий, середній та незначний. Як правило, відбір ВПП для здійснення планових контрольно-перевірочних заходів здійснюється за наявності 3-х і більше ризиків високого ступеня. Отже, відсоток запланованих документальних*

перевірок від загальної кількості платників може коливатися залежно від включеної до перевірки необхідної кількості ризиків високого ступеня.

Таблиця 4

## Аналіз результатів документальних перевірок

Назва показника	2013 рік	2014 рік	I півріччя 2015 року	Разом
<b>Кількість проведених документальних перевірок (з урахуванням перехідних) всього, в т.ч.</b>	1 016	1 119	237	2 372
планових	234	286	11	531
% планових	23,0	25,6	4,6	22,4
позапланових	782	833	226	1 841
% позапланових	77,0	74,4	95,4	77,6
<b>Всього донараховано податкових зобов'язань, млн грн</b>	9 636,5	6 780,1	1 184,3	17 600,9
за плановими перевірками	3 592,9	1 944,9	28,0	5 565,8
% донарахувань за плановими перевірками	37,3	28,7	2,4	31,6
за позаплановими перевірками	6 043,6	4 835,2	1 156,3	12 035,1
% донарахувань за позаплановими перевірками	62,7	71,3	97,6	68,4
<b>Узгоджені суми донарахувань, усього, млн грн, в т.ч.</b>	2 994,9	626,3	244,2	3 865,4
за плановими перевірками	1 909,7	180,7	22,9	2 113,3
за позаплановими перевірками	1 085,2	445,6	221,3	1 752,1
<b>% узгоджених донарахувань</b>	31,1	9,2	20,6	22,0
за плановими перевірками	53,2	9,3	81,8	38,0
за позаплановими перевірками	18,0	9,2	19,1	14,6
<b>Сплачено до бюджету узгоджених донарахувань, млн грн</b>	2 989,6	443,0	102,3	3 534,9
за плановими перевірками	1 909,7	152,7	8,2	2 070,6
за позаплановими перевірками*	1 079,9 / 523,0	290,3	94,1	1 464,3 / 907,4
<b>% сплачених узгоджених донарахувань, %</b>	99,8	70,7	41,9	91,4
за плановими перевірками	100,0	84,5	35,8	98,0
за позаплановими перевірками*	99,5 / 48,2	65,1	42,5	83,6 / 51,8
<b>Недонадходження до бюджету, млн грн</b>	562,2	183,3	141,9	887,4
за плановими перевірками	0,0	28,0	14,7	42,7
за позаплановими перевірками*	562,2	155,3	127,2	844,7
<b>Неузгоджені суми донарахувань, млн грн,</b>	6 641,6	6 153,8	940,1	13 735,5
за плановими перевірками	1 683,2	1 764,2	5,1	3 452,5
за позаплановими перевірками	4 958,4	4 389,6	935,0	10 283,0
<b>% неузгоджених донарахувань, %</b>	68,5	86,8	68,2	75,6
за плановими перевірками	46,8	90,7	18,2	62,0
за позаплановими перевірками	82,0	90,8	80,9	85,4

\* у 2013 році враховано сплату за результатами судового оскарження НАК „Нафтогаз України” 556,9 млн грн податкових зобов'язань, донарахованих у минулі роки.

Під час проведення контрольного заходу в СДПІ у м. Дніпропетровську встановлено, що понад 20 відс. ВПП, що перебувають на обліку в цьому СДПІ, не перевірялися понад три роки, що створює ризики ухилення від сплати податкових зобов'язань через неможливість пред'явлення податкових зобов'язань після сплину 1095 календарних днів (терміну позовної давності). Так, востаннє СДПІ проводили документальні планові перевірки в 2009 році – 3 ВПП, 2010 – 7 ВПП, в 2011 році – 9 ВПП.

Водночас протягом періоду, що перевірявся, Центральним офісом проведено 1 841 документальну позапланову перевірку, за результатами якої донараховано 12 035,1 млн грн податкових зобов'язань. Разом з тим узгоджено з платниками податків лише 14,6 відс. донарахувань за результатами 70,3 відс. таких перевірок, тобто найбільші суми донарахованих Центральним офісом (зокрема, СДПІ у м. Дніпропетровську в середньому на одного платника – 29,5 млн грн, Центральним апаратом – 23,0 млн грн) податкових зобов'язань (10 283,0 млн грн) залишилися неузгодженими.

Рівень сплати узгоджених донарахованих податкових зобов'язань за позаплановими перевітками у 2013 році становив **99,5 відс.**, у 2014 році – **65,1 відс.**, у I півріччі 2015 року – **42,5 відсотка**. У 2014 році цей показник знизився в **1,5 рази**. За поясненнями Центрального офісу, у 2013 році був високий рівень сплати цих донарахувань, що пов'язано з узгодженням після судового оскарження та сплатою НАК „Нафтогаз України” **556,9 млн грн** податкових зобов'язань за минулі роки. Отже, слід вважати, що у 2013 році рівень сплати становив **523 млн грн** (1 079,9 – 556,9), або **48,2 відс.**, і в 2014 році відбулося його збільшення.

Таким чином, **загалом рівень сплати протягом періоду, що перевірявся, за результатами документальних позапланових перевірок був низьким (в середньому 51,8 відсотка). Недонадходження до державного бюджету становили 844,7 млн грн узгоджених з платниками податків податкових зобов'язань.**

Під час аналізу підстав проведення Центральним офісом документальних позапланових перевірок у 2013–2014 роках за щорічними даними офісу встановлено, що в середньому **85,3 відс.** перевірок здійснюються за результатами перевірок інших платників або отримання податкової інформації, в якій виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків законодавства; **5,7 відс.** – на підставі отриманого судового рішення про призначення перевірки, постанови органу, що здійснює оперативно-розшукову діяльність, слідчого, прокурора, винесеного ними відповідно до закону; **3,3 відс.** – у зв'язку з розпочатою процедурою реорганізації, припинення юридичної особи, порушення провадження у справі про визнання банкрутом або подання заяви про зняття з обліку платника податків; **3,2 відс.** – на підставі подання податкової декларації, в якій заявлено до відшкодування ПДВ більше **100 тис. грн**; **1,1 відс.** – на прохання платника податків; решта – не перевищує **1,0 відс.** усіх позапланових перевірок (за ініціативою органу вищого рівня, щодо платника подано скаргу, виявлено недостовірність даних, подані заперечення платником до акта перевірки).

При цьому на підставі **547** матеріалів оперативно-розшукових органів і рішень судів протягом 2013 і 2014 років<sup>46</sup> проведено **218** позапланових перевірок (**39,9 відс.**) і донараховано **704,7 млн грн** податкових зобов'язань. Проте узгоджено з платниками податків лише **6,1 млн грн**, або **0,9 відс.** донарахувань, які надійшли до державного бюджету в повному обсязі. Отже, **результативність проведення Центральним офісом позапланових перевірок, ініційованих оперативно-розшуковими органами та судами, була дуже низькою і вплинула в цілому на її показники, які становили 13,5 відс. цих перевірок.**

Слід зазначити, що через недотримання працівниками Центрального офісу та СДП, задіяних в перевірках, вимог Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затвердженого наказом ДПА від 22.12.2010 № 984<sup>47</sup>, у частині якісного, систематизованого викладу виявлених фактів порушень законодавства, а також невикладення в актах перевірок усіх суттєвих обставин фінансово-господарської діяльності об'єкта перевірки платники податків змогли оскаржити в адміністративному та судовому порядку значну кількість ППР, винесених Центральним офісом.

<sup>46</sup> Матеріали I півріччя 2015 року не враховані через невідпрацювання **94** справ із **150**, що надійшли на опрацювання та залишені для проведення перевірок (**60** матеріалів повернені ініціаторам перевірок). Проведено перевірки за найрезонансними справами.

<sup>47</sup> Зареєстрований у Мін'юсті 12.01.2011 за № 34/18772.

Наприклад, щодо ППР, прийнятого СДПІ у м. Дніпропетровську в 2013 році до ПАТ „АрселорМіттал Кривий Ріг” з донарахуваннями в сумі **3 175,2 млн грн**, судом було прийнято рішення на користь платника податків з таким формулюванням: „...висновки перевіряючих осіб, викладені у акті перевірки, не підкріплені належними доказами і носять характер суб’єктивних припущень”.

Разом з тим протягом періоду, що перевірявся, **спостерігається зменшення оскаржень в адміністративному (на центральному рівні) та в судовому порядку внаслідок урегулювання цих питань на рівні Центрального апарату та здійснення ним заходів з метою запобігання безперспективним судовим рішенням на користь держави через неоднозначне тлумачення податкового законодавства.**

Так, за результатами розглянутих під час адміністративного оскарження ППР на рівні Центрального апарату протягом 2013–2014 років і I півріччя 2015 року було скасовано повністю або частково **172 ППР (12,3 відс.)** на загальну суму **1 073,4 млн грн (7,9 відс.)** донарахованих податкових зобов’язань, при цьому в 2014 році порівняно з 2013 роком частка скасованих ППР збільшилася з **8,5 до 16,2 відс.** і в I півріччі 2015 року вже становила **12,3 відсотка**. Головна причина скасування – неоднозначне тлумачення податкового законодавства (талб. 5).

Таблиця 5

#### Аналіз адміністративного оскарження ППР на рівні Центрального офісу

Назва показника	2013 рік	2014 рік	Відношення 2014 року до 2013 року, %	I півріччя 2015 року	Разом
Розглянуто скарг	395	373	94,4	108	876
Розглянуто ППР	658	579	88	161	1398
Загальна сума оскаржуваних ППР, млн грн	6785,6	4698,3	69,2	2060,3	13 544,2
Скасовано повністю або частково ППР	56	93	166,1	23	172
% розглянутих	8,5	16,2	-	14,3	12,3
- на загальну суму, млн грн	216,0	686,5	317,8	170,9	1 073,4
% розглянутих	3,2	14,6	-	8,3	7,9

На рівні ДФС (Міндоходів і ДПС) у цей період було скасовано повністю або частково ще **164 ППР (6,0 відс. розглянутих)** на суму **2 366,4 млн грн** донараховань, але у 2014 році та I півріччі 2015 року кількість оскаржених і скасованих ППР значно зменшилася, зокрема у 2014 році на **30,4 і 45 відс.** відповідно (табл. 6).

Таблиця 6

#### Аналіз адміністративного оскарження ППР на рівні ДФС (Міндоходів, ДПС)

Назва показника	2013 рік	2014 рік	Відношення 2014 року до 2013 року, %	I півріччя 2015 року	Разом
Розглянуто скарг	851	607	71,3	292	1 750
Розглянуто ППР	1346	937	69,6	468	2 751
Скасовано повністю або частково ППР	100	55	55,0	9	164
% розглянутих	7,4	5,9	-	1,9	6,0
на загальну суму, млн грн*	972,6	1388,8	142,8	4,9	2 365,8

\*Центральний офіс не володіє інформацією щодо скарг платників податку на рівні ДФС (Міндоходів, ДПС), оскільки не має доступу до відповідних баз даних „Податковий блок”, а в інформації, наданій ДФС на запит контрольної групи, не вказано загальних сум оскаржених і розглянутих ППР.

Крім того, протягом періоду, що перевірявся, у судах за позовами платників податків про визнання недійсними/нечинними ППР до Центрального офісу також зменшилася кількість справ звітного року: у 2013 році – **27,9 відс.** за кількістю та **41,3 відс.** за сумою; у 2014 році – **19,5 і 24,4 відс.**; а у I півріччі

2015 року – **8,4 відс.** за кількістю та **16,5 відс.** за загальною сумою усіх справ<sup>48</sup>.

Водночас спостерігається збільшення у I півріччі 2015 року винесення судами рішень на користь Центрального офісу. Так, якщо у 2013 і 2014 роках на його користь було винесено **40,1 і 24,1 відс.** рішень за кількістю та **40,5 і 18,9 відс.** за сумою, то в I півріччі 2015 року вже **34,5 і 33,3 відс.** (додаток 2). У справах, щодо яких провадження закінчено (винесено остаточні рішення), на користь Центрального офісу у 2013 і 2014 роках було прийнято **21,0 і 12,6 відс.** рішень за кількістю та **41,6 і 4,3 відс.** за сумою, а в I півріччі 2015 року – **19,8 і 38,8 відсотка.**

При цьому здійснений аналіз найбільш значущих судових справ платників податків<sup>49</sup> до Центрального офісу щодо прийнятих ним ППР показав, що **під час розгляду судових справ і прийняття рішень судами різних інстанцій<sup>50</sup> не було дотримано однієї правової позиції**, що знайшло відображення у різних за змістом рішеннях, в яких підтримувалася позиція як платників податків, так і Центрального офісу. У результаті остаточне рішення за такими справами (розпочаті у 2013 і 2014 роках) ще не прийнято. Отже, **недосконалість законодавства в частині врегулювання реалізації прав платників податків та обов'язків територіального (контролюючого) органу призводить до прийняття судами різних рішень за однією справою.**

Таким чином, за результатами документальних перевірок Центрального офісу неузгодженими з платниками податків залишилися **13 771,1 млн грн, або 78,1 відс. усіх донарахувань**, що знижує ефективність контрольно-перевірочної роботи. Недонадходження до державного бюджету податкових зобов'язань платників податків становили **887,4 млн грн, або майже 23 відс. узгоджених з ними донарахувань за результатами перевірок.**

Разом з тим через недосконалість чинного податкового законодавства, недостатню доказову базу, наведену працівниками Центрального офісу при винесенні ППР, скасовано під час адміністративного оскарження **3 439,8 млн грн донарахованих протягом 2013–2014 років і I півріччя 2015 року<sup>51</sup> податкових зобов'язань та під час судового оскарження – 14 734,7 млн грн за остаточно прийнятими рішеннями (24,8 відс. оскаржень), у той час як на користь держави судами було ухвалено рішень на 5 021,0 млн грн (8,4 відс. оскаржень).**

## **8. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ РОБОТИ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ (КОНТРОЛЮЮЧИХ) ОРГАНІВ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬ ПОДАТКОВЕ СУПРОВОДЖЕННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ**

**Центральним офісом не забезпечено протягом 2014 року та I півріччя 2015 року належної організації роботи та контролю за погашенням податкового боргу платників податків, що перебувають на його обліку. Так, податковий борг до державного бюджету за податковими надходженнями**

<sup>48</sup> Усього в судах до Центрального офісу перебувало у 2013 році **3 862**, у 2014 році – **3 809**, у I півріччі 2015 року – **3 026** справ.

<sup>49</sup> Зокрема, ПАТ „ОТП Банк” (сума позову – **139,3 млн грн**), ПАТ „Національна акціонерна компанія „Нафтогаз України” (**50,9 млн грн**), ТОВ „Проктер Енд Гембл Україна” (**50,1 млн грн**) з нарахування податку на прибуток та ПДВ.

<sup>50</sup> Окружним адміністративним судом у м Києві, Київським апеляційним адміністративним судом, Київським окружним адміністративним судом, Вищим адміністративним судом України, а також Верховним Судом України.

<sup>51</sup> З урахуванням перехідних сум попередніх періодів.

станом на 01.01.2013 становив **1 286,3 млн грн** і до кінця 2013 року зменшився до **729,9 млн грн**, однак протягом 2014 року він збільшився до **2 535,0 млн грн** та за I півріччя 2015 року – до **4 376,7 млн грн** (табл. 7). Загалом за 2,5 роки борг зріс майже у **3,4 рази**, а за останні 1,5 року – в **6 разів**.

Таблиця 7

**Аналіз податкового боргу за податковими платежами до державного бюджету в розрізі СДПІ**  
млн грн

Орган Центрального офісу	Податковий борг станом на:				Відхилення							
	01.01.2013	01.01.2014	01.01.2015	01.07.2015	01.01.2014 до 01.01.2013		01.01.2015 до 01.01.2014		01.07.2015 до 01.01.2015		01.07.2015 до 01.01.2013	
					+/-	%	+/-	%	+/-	%	+/-	%
СДПІ у м. Дніпропетровськ	7,2	26,9	110,8	252,6	19,7	373,6	83,9	411,9	141,8	228,0	245,4	3 508,3
СДПІ у м. Кривий Ріг	0,1	x	x	x	0,1	x	x	x	x	x	x	x
СДПІ у м. Донецьк	17,8	57	474	856,3	39,2	320,2	417,0	831,6	382,3	180,7	838,5	4 810,7
СДПІ у м. Запоріжжя	2,9	0	0	41,3	-2,9	0,0	0		41,3		38,4	1 424,1
СДПІ у м. Луганськ	256,4	278,2	560,3	786,0	21,8	108,5	282,1	201,4	225,7	140,3	529,6	306,6
СДПІ у м. Львів	475	53	69,6	102,5	-422	11,2	16,6	131,3	32,9	147,3	-372,5	21,6
СДПІ у м. Миколаїв	5,4	x	x	x	-5,4	x	x	x	x	x	x	x
СДПІ у м. Одеса	64,2	8,6	118,5	127,1	-55,6	13,4	109,9	1377,9	8,6	107,3	62,9	198,0
СДПІ у м. Харків	268,1	247,3	544,7	470,2	-20,8	92,2	297,4	220,3	-74,5	86,3	202,1	175,4
Центральний апарат	189,2	58,9	657,1	1 740,7	-130,3	31,1	598,2	1115,6	1083,6	264,9	1551,5	920,0
<b>Всього</b>	<b>1 286,3</b>	<b>729,9</b>	<b>2 535,0</b>	<b>4 376,7</b>	<b>-556,2</b>	<b>56,7</b>	<b>1805,1</b>	<b>347,3</b>	<b>1 841,7</b>	<b>172,7</b>	<b>3 095,9</b>	<b>340,3</b>

Кількість боржників у 2013 році зменшилася з **84 до 53 СГ**, а у 2014 році та I півріччі 2015 року збільшилася до **220 і 262 СГ** відповідно.

*Довідково. ВПП–боржники в середньому становили 54,5 відс.<sup>52</sup> усіх боржників; частка їх боргу у бюджеті – 73,8 відсотка<sup>53</sup>.*

Частково така динаміка пов'язана із зменшенням та збільшенням СГ, що обслуговуються в Центральному офісі, зокрема, порівняно з початком року, протягом 2013 року їхня кількість зменшилася на **148 СГ**, а протягом 2014 року збільшилася на **227 СГ**.

Водночас у 2013 році на зменшення податкового боргу вплинуло його списання на **227,6 млн грн<sup>54</sup> (17,7 відс. боргу станом на 01.01.2013)** на підставі Закону України від 23.06.2005 № 2711 „Про заходи, спрямовані на забезпечення сталого функціонування підприємств паливно-енергетичного комплексу” (далі – **Закон № 2711**), відповідно до статті 101 Податкового кодексу (списання безнадійного боргу) та на підставі рішень судів, згідно з якими контролюючі органи зобов'язані внести зміни до особових рахунків платників податків шляхом виключення з них податкового боргу.

Згідно з табл. 7 найбільший податковий борг станом на 01.07.2015 мав місце в Центральному апараті та в СДПІ у містах Донецьку і Луганську. При цьому постійне нарощування боргу протягом періоду перевірки відбувалося в СДПІ у містах Донецьку, Дніпропетровську та Луганську, загалом він зріс відповідно в **48,1, 35,1 і 3,1 рази**; в Центральному апараті – в **9,2 рази** при значному зменшенні у 2013 році (найбільший боржник ПАТ „Укрнафта” – **1 025,3 млн гривень**). За поясненнями Центрального офісу, зростання податкового боргу пов'язано з:

<sup>52</sup> Станом на 01.01.2013 – **59,5 відс.**, 01.01.2014 – **50,9 відс.**, 01.01.2015 – **53,6 відс.**, 01.07.2015 – **53,8 відсотка**.

<sup>53</sup> Станом на 01.01.2013 – **77,7 відс.**, 01.01.2014 – **62,3 відс.**, 01.01.2015 – **68,7 відс.**, 01.07.2015 – **86,5 відсотка**.

<sup>54</sup> Зокрема, ДП „Львіввугілля” – **69,9 млн грн**, у тому числі і в 2014 році за Законом № 2711, ПАТ „Укргазвидобування” – **78,6 млн грн** і ПАТ „Укртранснафта” – **86,1 млн грн** на підставі ухвали суду. У 2014 році списано 25,6 млн грн.

– несплатою самостійно задекларованих грошових зобов'язань:

розстрочених сум податкового боргу згідно з рішеннями судів у 2013 році на **48,6 млн грн** ДП „Донецька вугільно-енергетична компанія”, ДП „Донбас-антрацит”, ДП „Луганськвугілля” і ТОВ „Авіакомпанія „Донбасаеро”;

поточних (внаслідок погіршення платіжної дисципліни) – у 2013 році на **26,0 млн грн** ТОВ „Брюстор” і „Рижкофф”, у 2014 році на **522,0 млн грн** ПАТ „Укрнафта”; КП „Теплопостачання м. Одеси”; ПАТ „Центренерго”; ДП „Львіввугілля”, а також із загостренням ситуації в Донецькій і Луганській областях – заборгованості СГ Донбаського промислового регіону, яка станом на 01.01.2015 становила **1 034,3 млн грн**, у тому числі вугледобувної галузі – **81,7 відс.**; найбільші суми новоствореного боргу ПАТ „Шахта ім. О.Ф. Засядька”; ТОВ „ДТЕК Східенерго”; ДП: „ВК „Краснолиманська”; „ДТЕК”; „Донбасантрацит”; „Антрацит”; „Луганськвугілля”;

СГ, зареєстрованих у м. Києві, виробничі потужності яких розміщені на території АР Крим, – у 2014 році на **268,9 млн грн** (найбільші ПАТ „ДТЕК Крименерго” і ДАТ „Чорноморнафтогаз”<sup>55</sup>);

– несплатою узгоджених грошових зобов'язань на підставі рішень судів, які набрали законної сили, самостійно визначених Центральним офісом за результатами контрольно-перевірочної роботи – у 2014 році на **315,4 млн грн** (найбільші ТОВ: „Рижкофф” і фірма „Тагіт”, АКБ „Європейський”, ПФ: „Орнатус”, „Апія”, „Кібела”);

– збільшенням у **4,2 рази** (до **16,7 млн грн**) податкового боргу за трьома боржниками<sup>56</sup>, щодо яких судом прийнято рішення про зупинення провадження у справі, та в **1,8 рази** (до **599 млн грн**) пасивного боргу за **24** боржниками, які перебувають у процедурах ліквідації та банкрутства. При цьому найбільші суми боргу банкрутів обліковувалися в СДПІ у м. Харкові (у 2014 році такий борг збільшився з **155,8 млн грн** до **331,5 млн грн**<sup>57</sup>) і в Центральному апараті (у 2014 році борг збільшився з **7,0** до **87,4 млн грн**, а в I півріччі 2015 року – до **158,3 млн гривень**). Найбільшими боржниками є ПФ „Орнатус”, „Кібела”, і ПАТ „Центренерго” – **158,3 млн гривень**.

З метою погашення зазначеного боргу Центральним офісом згідно зі статтею 59 Податкового кодексу протягом періоду, що перевірявся, було надіслано та/або вручено **373** податкові вимоги підприємствам-боржникам; складено акти про опис їх майна у податкову заставу або про його відсутність, подано позовні заяви до суду тощо. При цьому кількість податкових вимог зростала відповідно до збільшення кількості боржників: у 2013 році – **72**, у 2014 році – **184** і в I півріччі 2015 року – **117** податкових вимог. На підставі статей 91 і 95 Податкового кодексу та рішень судів на користь Центрального офісу, які набрали законної сили, з рахунків підприємств списано **28,3 млн гривень**.

**Проте ці заходи Центрального офісу щодо погашення податкового боргу були недостатніми і не забезпечили його зменшення.**

<sup>55</sup> Обставини непереборної сили підтверджено сертифікатом Торгово-промислової палати України.

<sup>56</sup> Станом на 01.07.2015 борг трьох боржників: ПАТ „АКБ „Базис” (м. Харків), ПАТ „Миколаївгаз” (м. Одеса) та ТОВ з П „Проктер енд Гембл Україна” (м. Київ) – збільшився ще в **4,4 рази** – до **72,8 млн гривень**.

<sup>57</sup> Станом на 01.07.2015 борг зменшився до **273,3 млн гривень**.



Разом з тим деякі норми чинного законодавства не сприяли погашенню податкового боргу СГ. Так, позовні заяви офісу до ПАТ „Центренерго” судом зупинено до розгляду справи про визнання його банкрутом. Водночас судові засідання з підготовчого провадження у справі про визнання СГ банкрутом тривають з 2004 року. Ухвалами Господарського суду м. Києва від 16.02.2007, 06.06.2011, 23.09.2013 і 22.10.2014 продовжено термін підготовчого засідання на строк до закінчення процедури погашення заборгованості (останньою – до 01.01.2016) відповідно до статті 11 Закону № 2711.

Процедура погашення податкового боргу ПАТ „Центренерго” з 09.02.2004 регулюється Законом України від 14.05.1992 № 2343 „Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” (далі – **Закон № 2343**). Згідно з частиною третьою статті 19 Закону № 2343 протягом дії мораторію на задоволення вимог кредиторів забороняється стягнення на підставі виконавчих та інших документів, що містять майнові вимоги, у тому числі на предмет застави, за якими стягнення здійснюється в судовому або в позасудовому порядку відповідно до законодавства. При цьому відповідно до пункту 1.3 статті 1 Податкового кодексу цей кодекс не регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури, визначені Законом № 2343.

Користуючись цим, ПАТ „Центренерго” на сьогодні **продовжує фінансово-господарську діяльність**, самостійно декларує **грошові зобов'язання з ПДВ та авансових внесків з податку на прибуток, проте їх не сплачує**.

Слід також зазначити, що станом на 01.07.2015 загальна сума боргу платників Центрального офісу до державного бюджету становила **8 733,0 млн грн**, з яких **4 356,3 млн грн (49,9 відс.)** – це борг за КДБ 21010100<sup>58</sup>, який не відноситься до податкових надходжень. До його виникнення призвела проблема зі сплатою частини прибутку державних унітарних підприємств, відповідно до постанови Кабміну від 23.02.2011 № 138 „Про затвердження Порядку відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями” (далі – **Постанова № 138**), з урахуванням змін, внесених постановою Кабміну від 24.12.2014 № 710<sup>59</sup>, **щодо збільшення бази нарахування частини чистого прибутку**. При цьому **4 238,7 млн грн (97,3 відс.)** цього боргу обліковується за ДП „НАЕК „Енергоатом”, який виник у зв'язку з несплатою цим СГ визначеної в розрахунку частини чистого прибутку за 2014 рік **через неузгодженість платежу зі структурою тарифу на електроенергію, що виробляється АЕС** (тобто внаслідок того, що збільшення цього платежу не було закладено в затверджений НКРЕКП тариф і, відповідно, не мало джерела сплати).

*Довідково. На цей час згідно з пунктом 3 Постанови № 138 ДФС разом з Держфінінспекцією зобов'язано здійснювати контроль за повнотою і своєчасністю сплати державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу). Однак відсутність цього платежу в переліку загальнодержавних податків і зборів, передбачених статтею 9 Податкового кодексу, а також відсутність законодавчо*

<sup>58</sup> „Частина чистого прибутку (доходу) господарських організацій (державних унітарних підприємств та їх об'єднань), що вилучається до державного бюджету відповідно до закону”.

<sup>59</sup> „Про внесення змін до Порядку відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями”, що набула чинності з 27.12.2014.

закріпленої процедури (на рівні Податкового кодексу) з його адміністрування обмежує повноваження та компетенцію фіскальних органів при здійсненні контролю за повнотою і своєчасністю його сплати до державного бюджету та особливо процедури стягнення в разі його несплати. Центральний офіс листами від 30.12.2013, 05.03.2014, 02.10.2014 і 20.01.2015 звертався до ДФС із пропозиціями **внести зміни на законодавчому рівні щодо стягнення заборгованості в частині чистого прибутку. Проте питання досі не вирішено.**

На сьогодні після здійснення Центральним офісом з ОВП ДФС ряду заходів з погашення такої заборгованості вона погашається з рахунків у банках, які обслуговують СГ, у судовому порядку. Рішення суду першої інстанції прийнято на користь Центрального офісу.

ДФС (Міндоходів) спільно з Центральним офісом з метою створення сприятливих умов для погашення податкового боргу та запобігання трансформації грошових зобов'язань платників у податковий борг використовувалися передбачені законодавством механізми його регулювання: розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань та податкового боргу відповідно до статті 100 Податкового кодексу, реструктуризація заборгованості за енергоносії згідно зі статтею 10 Закону № 2711. Також розстрочення надавалися на виконання рішень суду, якими задовольнялися клопотання СГ щодо відстрочення виконання постанов на стягнення за позовами СДПІ з поточних рахунків платників податків коштів у рахунок погашення податкового боргу.

Під час перевірки встановлено, що обсяги наданих розстрочень згідно зі статтею 100 Податкового кодексу та за рішеннями суду зростають. Наприклад, у 2014 році було надано розстрочень на підставі статті 100 Податкового кодексу в сумі **3 906,8 млн грн**, що на **2 060,1 млн грн**, або **111,6 відс.** більше, ніж в 2013 році, а за I півріччя 2015 року – **5 322,4 млн грн**, що на **2 235,4 млн грн**, або **72,4 відс.** більше, ніж за аналогічний період 2014 року. Таке зростання пояснюється погіршенням економічної ситуації в Україні, що призводить до погіршення фінансового стану СГ, які неспроможні забезпечувати своєчасне виконання фінансових зобов'язань перед усіма кредиторами одночасно.

За рішеннями суду в 2014 році було надано розстрочень на **356,6 млн грн**, що на **137,5 млн грн**, або **62,3 відс.**, більше, ніж у 2013 році; за I півріччя 2015 року – **11,6 млн грн**, що на **281,3 млн грн**, або у **25,3 рази**, менше, ніж у I півріччі 2014 року. Однак така, на перший погляд, позитивна тенденція обумовлена ускладненням ситуації в Донецькій і Луганській областях, в яких діють підприємства-боржники, що не давала можливості, як в попередні роки, використовувати цей юридичний механізм отримання розстрочень, сплата яких сумнівна.

Протягом періоду, що перевірявся, сплата розстрочених та/або відстрочених реструктуризованих сум була найгіршою у 2014 році, несплачені суми на кінець звітного податкового періоду становили **9,0 відс. (385,4 млн грн)** загальної суми відстрочень та реструктуризацій, що діяли протягом цього року, проти **0,03 відс. (509,6 тис. грн)** у 2013 році і **3,3 відс. (175,2 млн грн)** у I півріччі 2015 року.

Також є проблема зі сплатою розстроченого на підставі рішень судів податкового боргу. Якщо за результатами роботи у 2013 році сума несплачених таких розстрочень становила лише **6 тис. грн**, то за результатами 2014 року – **170,1 млн грн**, I півріччя 2015 року – **32,4 млн грн**, або відповідно **49,3, 47,7 і 279,3 відс.** розстроченого в цей період за рішеннями суду боргу.

Як правило, цей механізм регулювання податкового боргу використовується підприємствами вугільної галузі, які перебувають на обліку в

СДПІ в містах Донецьку, Луганську і Львові, з метою протидії примусовому стягненню податкової заборгованості за рахунок коштів, що надходять на їх поточні рахунки. Судами задовольняються клопотання боржників щодо відстрочення виконання постанов на стягнення за позовами СДПІ з поточних рахунків платників податків коштів у рахунок погашення податкового боргу і, відповідно, орган стягнення не може направити в обслуговуючий боржника банк платіжний документ на стягнення боргу з поточних рахунків.

За інформацією Центрального офісу з ОВП ДФС, за результатами роботи у 2013 році підрозділами погашення заборгованостей забезпечено **736,4** млн грн надходжень у рахунок погашення податкового боргу, у 2014 році – **3 217,0** млн грн при доведеному індикативному показнику **2 271,5** млн грн, рівень виконання якого становив **142** відс., у I півріччі 2015 року – **3 026,7** млн грн при доведеному індикативному показнику **1 484,5** млн грн з рівнем виконання **203,9** відсотка.

Таким чином, у зв'язку з несприятливою економічною ситуацією в Україні у 2014 році та I півріччі 2015 року значно збільшився (в 6 разів) податковий борг платників податків, що перебувають на обліку в Центральному офісі, що обумовило його зростання протягом періоду, що перевірявся, в 3,4 раза. Частка активного боргу підвищилася на 13,4 відсоткового пункту – до 84,2 відсотка. При цьому в Україні відсутнє нормативно-правове регулювання стягнення податкового боргу перед державним бюджетом шляхом вжиття заходів примусового стягнення з СГ – боржників, що продовжують фінансово-господарську діяльність, але щодо яких порушено провадження суду в справі про банкрутство.

## ВИСНОВКИ

1. ДФС (Міндоходів, ДПС), Центральный офіс з ОВП ДФС (Міндоходів), Центральный офіс з ОВП ДПС і СДПІ протягом 2013–2014 років та I півріччя 2015 року не створили ефективної системи податкового адміністрування ВПП, через що не поліпшено рівня їх обслуговування, не забезпечено стабільності податкових надходжень до державного бюджету на добровільній основі та повноти сплати податкових зобов'язань, запобігання виникненню податкового боргу, своєчасного виявлення і руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань, ухилень від оподаткування. При цьому за час існування СДПІ (з 2000 року) та Центрального офісу з 2012 року не вдалось досягти мети і завдань їх створення. Встановлення Податковим кодексом права ДФС (Міндоходів, ДПС) щодо переведення ВПП на облік до контролюючого органу, що здійснює податкове супроводження ВПП, також не вирішило цієї проблеми.

Протягом досліджуваного періоду кількість ВПП, які обслуговувалися в Центральному офісі, зростає з **760** до **804** (з **52,7** до **56,3** відс. усіх його платників податків). При цьому в СДПІ у містах Харкові, Одесі та Дніпропетровську частка ВПП станом на 01.07.2015 становила лише **33,1**, **42,0** і **43,2** відс. відповідно усіх їх платників податків, тоді як у СДПІ у м. Львові – **80,0** відс. і в Центральному апараті офісу – **75,5** відс. усіх їх платників.

Разом з тим частка ВПП, переведених на обслуговування до Центрального офісу, у відповідних реєстрах ВПП на 2013 і 2015 роки зменшилася з **51,1** до

**40,7 відс.**, тобто темпи переведення ВПП на обслуговування до Центрального офісу повільніші, ніж збільшення їх кількості у цих реєстрах.

При цьому всупереч меті створення СДП виконували функції супроводження платників податків, які не належали до категорії „великих”, фінансово-промислових груп або мали перспективи досягнення критеріїв ВПП. Усього станом на 01.07.2015 на обліку в Центральному офісі з ОВП ДФС перебувало **43,7 відс.** ВПП, хоча і окреслилася тенденція до їх зменшення.

Як наслідок, Центральним офісом забезпечувалося лише близько **26 відс.** податкових надходжень до державного бюджету, тоді як в інших країнах світу цей показник становить понад **50 відсотків**.

**2. Протягом досліджуваного періоду нормативно-правове забезпечення регулювання діяльності Центрального офісу та підпорядкованих йому СДП було суперечливим, нестабільним і недосконалим.** Центральний офіс виконував свої функції у стані постійних реорганізацій, повноваження щодо обслуговування ним як усіх ВПП, так й інших платників податків, не були визначені законодавством повною мірою. Нормативно-правові акти, які регламентують діяльність контролюючого органу, що здійснює податкове супроводження ВПП, потребують удосконалення в частині приведення їх у відповідність із нормами Податкового кодексу, а окремі норми цього кодексу також необхідно скоригувати з метою їх узгодження з іншими законодавчими актами, що не відповідають йому та ускладнюють адміністрування податків і зборів.

Так, у статті 41 Податкового кодексу серед переліку органів доходів і зборів не передбачено ДФС та її територіальні органи.

У підпункті 14.1.24 пункту 14.1 статті 14 цього кодексу необхідно уточнити критерії визначення ВПП, оскільки запроваджено щорічне подання декларацій з податку на прибуток підприємств, що призвело до неможливості проведення коректних розрахунків критерію обсягу доходу від усіх видів діяльності суб'єктів господарювання, та додаткове врахування митних платежів, за рахунок яких збільшилася загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи.

У пункті 64.7 статті 64 Податкового кодексу потребують удосконалення процедури переведення ВПП на облік до контролюючого органу, що здійснює податкове супроводження ВПП, оскільки ці процедури ускладнюють податковий контроль і можуть призвести до втрат доходів обласних бюджетів за місцезнаходженням ВПП – **10 відс.** податку на прибуток підприємств у разі розміщення такого органу на іншій адміністративній території.

Також потрібно забезпечити відповідне правове врегулювання нормативно-правових актів з питань обліку платників податків і зборів, ВПП тощо, які містять посилення на центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, ДПА, ДПС, ДМС, органи державної податкової служби, органи державної митної служби, органи доходів і зборів, що на сьогодні припинили свою діяльність.

Крім того, зазначаємо, що порядок оподаткування операцій з поставки імпортованої електроенергії в АР Крим, встановлений Законом України від 12.08.2014 № 1636 „Про створення вільної економічної зони „Крим” та про

особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України” та постановою Кабміну від 07.05.2014 № 148 „Про особливості регулювання відносин у сфері електроенергетики на тимчасово окупованій території Автономної Республіки Крим та м. Севастополя”, може призвести до збільшення економічно необґрунтованих витрат державного бюджету на відшкодування ПДВ.

**3. Центральний офіс не брав участі в прогнозуванні річних показників доходів державного бюджету на 2013, 2014 і 2015 роки.** Як наслідок, за відсутності такої взаємодії з ДПС, Міндоходів і ДФС деякі доведені ними Центральному офісу щомісячні індикативні показники були необґрунтованими: необ’єктивними щодо фактичної бази оподаткування (зокрема, у 2013 році окремі показники до спеціального фонду державного бюджету в **2,2–7 разів** перевищували показник, визначений у фінансовому плані підприємства, і відповідні показники попереднього року) або більш інтенсивними, ніж в цілому по Україні, що частково вплинуло на їх виконання.

**4. Незважаючи на забезпечення ДФС (Міндоходів) виконання у 2013 і 2014 роках в цілому в Україні дохідної частини державного бюджету на 111,4 і 110,9 відс., у Центрального офісу ці показники становили лише 84,3 і 87,8 відс. відповідно,** тобто не було виконано доведених ДПС і Міндоходів на ці роки індикативних показників доходів до державного бюджету на **22,8 і 14,7 млрд грн** відповідно.

**5. Центральним офісом не забезпечено якісного проведення перевірок платників податків, що зменшило відсоток узгоджених з ними донарахованих податкових зобов’язань і штрафних (фінансових) санкцій, призвело до тривалого оскарження результатів перевірок в адміністративному та судовому порядках, а також унеможливило стягнення в повному обсязі належних сум до державного бюджету.**

5.1. За результатами **116,8 тис. камеральних перевірок** податкової звітності Центральним офісом і підпорядкованими йому СДПІ було прийнято **894** податкових повідомлень-рішень і донараховано **569,4 млн грн** податкових зобов’язань, з яких **18,2 млн грн (27,6 відс. донарахованих у 2013 році)** податкових зобов’язань скасовано після адміністративного оскарження платниками податків через неоднозначне тлумачення норм, на підставі яких їх було прийнято.

Протягом досліджуваного періоду Центральним офісом узгоджено з платниками податків **26,9 відс.** (у 2013 році – **7,7 відс.**, у I півріччі 2015 року – лише **4,3 відс.**) донарахованих податкових зобов’язань за камеральними перевірками, сплачено до бюджету у 2013 і 2014 роках **100 відс.** узгоджених податкових зобов’язань, у I півріччі 2015 року – лише **24,1 відсотка**. Недонадходження до державного бюджету узгоджених з платниками податків податкових зобов’язань за такими перевірками становили **6,3 млн. гривень**.

5.2. За результатами **2 372 документальних планових і позапланових перевірок** Центральним офісом і підпорядкованими йому СДПІ донараховано **17,6 млрд грн** податкових зобов’язань, однак узгоджено з платниками податків протягом досліджуваного періоду лише **3,9 млрд грн**, або **22,0 відс.** донарахувань (найменше узгоджено у 2014 році – **9,2 відс.**), сплачено до бюджету платниками

податків **3,5 млрд грн**, або **19,9 відс.** донарахувань. Недонадходження до державного бюджету узгоджених з платниками податків за результатами документальних перевірок донарахованих податкових зобов'язань становили **887,4 млн гривень**.

**5.3. Неузгоджені з платниками податків суми донарахованих податкових зобов'язань за результатами камеральних і документальних перевірок, проведених протягом досліджуваного періоду, становили 14,1 млрд грн, або 77,8 відс. усіх донарахувань.**

При цьому через недостатню доказову базу, неякісний і несистематизований виклад виявлених фактів порушень законодавства в податкових повідомленнях-рішеннях та застосування в них норм чинного податкового законодавства, які можна по-різному тлумачити, скасовано протягом досліджуваного періоду (з урахуванням скарг попередніх років) повністю або частково **3,4 млрд грн донарахованих податкових зобов'язань** (Центральним офісом скасовано **12,3 відс.**, ДФС (Міндоходів, ДПС) – **6,0 відс.** розглянутих ними оскаржених податкових повідомлень-рішень). Під час судового оскарження протягом 2013–2014 років і I півріччя 2015 року остаточно прийнято на користь платників податків судових рішень на суму **14,7 млрд грн** (на користь держави – лише **5,0 млрд гривень**).

**6. Центральним офісом не забезпечено належної організації роботи та контролю за погашенням податкового боргу платниками податків, що перебували на його обліку.** При цьому, незважаючи на те, що протягом періоду перевірки офісом було забезпечено **6,9 млрд грн** надходжень до бюджету в рахунок здійснення заходів з погашення податкового боргу, такий борг протягом 2014 року та I півріччя 2015 року збільшився у **6 разів**. Протягом досліджуваного періоду податковий борг підвищився з **1,3 до 4,4 млрд грн** (на **3,1 млрд грн**), або в **3,4 раза**, а кількість боржників – з **84 до 262** суб'єктів господарювання, або в **3,1 раза**.

Втрати бюджету за рахунок списання у 2013 і 2014 роках податкового боргу становили **253,2 млн гривень**.

Крім того, протягом періоду, що перевірявся, суб'єктам господарювання було надано **11,2 млрд грн** розстрочень відповідно до статті 100 Податкового кодексу України та/або реструктуризованих сум податкового боргу згідно зі статтею 10 Закону України від 23.06.2005 № 2711 „Про заходи, спрямовані на забезпечення сталого функціонування підприємств паливно-енергетичного комплексу”, а також **535,8 млн грн** розстрочень податкового боргу за рішеннями суду. Станом на 01.07.2015 не сплачено **297,7 млн грн** розстрочень та/або реструктуризованих сум податкового боргу і **32,4 млн грн** розстроченого боргу за рішеннями суду.

## ПРОПОЗИЦІЇ

- 1. Про результати перевірки поінформувати Верховну Раду України.**
- 2. Відомості у формі рішення Рахункової палати про результати перевірки Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників у частині планування та дієвості контролю за повнотою нарахування і своєчасністю сплати податкових надходжень до**

державного бюджету **надіслати Кабінету Міністрів України** та рекомендувати внести зміни до Податкового кодексу України в частині:

– врегулювання правового статусу ДФС та її територіальних органів як органів доходів і зборів;

– удосконалення критеріїв визначення великого платника податків, встановлених підпунктом 14.1.24 пункту 14.1 статті 14 цього кодексу та процедури переведення ВПП на облік у контролюючі органи, що здійснюють супроводження великих платників, встановленої пунктом 64.7 статті 64 кодексу.

**3. Рішення Рахункової палати та Звіт** про результати перевірки Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників в частині планування та дієвості контролю за повнотою нарахування і своєчасністю сплати податкових надходжень до державного бюджету **надіслати Мінфіну** та рекомендувати вжити заходів щодо внесення змін до нормативно-правових актів, які містять посилання на центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, ДПА, ДПС, ДМС, органи державної податкової служби, органи державної митної служби, органи доходів і зборів, що на сьогодні припинили свою діяльність, а також розроблення відповідних змін до Податкового кодексу України з метою запобігання втратам доходів державного бюджету від великих платників податків та обласних бюджетів, на території яких розташовані такі платники (зокрема, за рахунок **10 відс.** податку на прибуток підприємств).

**4. Рішення Рахункової палати та Звіт** про результати перевірки Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників у частині планування та дієвості контролю за повнотою нарахування і своєчасністю сплати податкових надходжень до державного бюджету **надіслати Міжрегіональному головному управлінню ДФС – Центральному офісу з обслуговування великих платників** та рекомендувати:

– розробити заходи з усунення виявлених порушень і недоліків, підвищення рівня ефективності роботи структурних підрозділів із забезпечення збільшення до державного бюджету податкових надходжень, у тому числі за результатами проведених перевірок платників податків;

– забезпечити належне (якісне) складання та оформлення матеріалів перевірок працівниками Центрального офісу та підпорядкованих йому СДПІ з урахуванням вимог пункту 56.21 статті 56 Податкового кодексу України та запровадити персональну відповідальність працівників за неякісну підготовку податкових повідомлень-рішень;

– поліпшити роботу з погашення платниками податків податкового боргу;

– встановити контроль за діяльністю СДПІ щодо належної взаємодії з Центральним офісом при виявленні останніми порушень податкового законодавства.

Член Рахункової палати

В.І. Невідомий

Заступник директора департаменту  
з питань доходів бюджету

Ц.Г. Огонь

**Кількість платників, що перебували (перебувають) на обліку в Центральному офісі та підпорядкованих йому СДП**

Період	Назва показника / орган Центрального офісу	СДП у м. Сімферополі	СДП у м. Дніпропетровську	СДП у м. Кривому Розі	СДП у м. Донецьку	СДП у м. Запоріжжі	СДП у м. Луганську	СДП у м. Львові	СДП у м. Миколаєві	СДП у м. Одесі	СДП у м. Харкові	Центральний апарат	Всього
станом на 01.01.2013	Всього платників	35	203	106	170	61	90	38	49	98	173	420	<b>1 443</b>
	<b>ВПП</b>	<b>13</b>	<b>72</b>	<b>17</b>	<b>93</b>	<b>29</b>	<b>33</b>	<b>36</b>	<b>22</b>	<b>46</b>	<b>49</b>	<b>350</b>	<b>760</b>
	Частка ВПП, %	37,1	35,5	16,0	54,7	47,5	36,7	94,7	44,9	46,9	28,3	83,3	52,7
	інші платники	22	131	89	77	32	57	2	27	52	124	70	<b>683</b>
	Частка інших, %	62,9	64,5	84,0	45,3	52,5	63,3	5,3	55,1	53,1	71,7	16,7	47,3
станом на 01.01.2014	Всього платників	-	258	-	171	53	96	43	-	118	163	393	<b>1 295</b>
	<b>ВПП</b>	-	<b>85</b>	-	<b>90</b>	<b>25</b>	<b>34</b>	<b>36</b>	-	<b>56</b>	<b>40</b>	<b>333</b>	<b>699</b>
	Частка ВПП, %	-	32,9	-	52,6	47,2	35,4	83,7	-	47,5	24,5	84,7	54,0
	інші платники	-	173	-	81	28	62	7	-	62	123	60	<b>596</b>
	Частка інших, %	-	67,1	-	47,4	52,8	64,6	16,3	-	52,5	75,5	15,3	46,0
станом на 01.07.2014	Всього платників	-	295	-	180	63	98	62	-	155	174	495	<b>1 522</b>
	<b>ВПП</b>	-	<b>90</b>	-	<b>91</b>	<b>33</b>	<b>37</b>	<b>50</b>	-	<b>66</b>	<b>51</b>	<b>378</b>	<b>796</b>
	Частка ВПП, %	-	30,5	-	50,6	52,4	37,8	80,6	-	42,6	29,3	76,4	52,3
	інші платники	-	205	-	89	30	61	12	-	89	123	117	<b>726</b>
	Частка інших, %	-	69,5	-	49,4	47,6	62,2	19,4	-	57,4	70,7	23,6	47,7
станом на 01.01.2015	Всього платників	-	280	-	177	62	97	62	-	154	172	487	<b>1 491</b>
	<b>ВПП</b>	-	<b>91</b>	-	<b>97</b>	<b>31</b>	<b>34</b>	<b>48</b>	-	<b>61</b>	<b>52</b>	<b>347</b>	<b>761</b>
	Частка ВПП, %	-	32,5	-	54,8	50,0	35,1	77,4	-	39,6	30,2	71,3	51,0
	інші платники	-	189	-	80	31	63	14	-	93	120	140	<b>730</b>
	Частка інших, %	-	67,5	-	45,2	50,0	64,9	22,6	-	60,4	69,8	28,7	49,0
станом на 01.07.2015	Всього платників	-	213	-	168	62	95	65	-	157	166	503	<b>1 429</b>
	<b>ВПП</b>	-	<b>92</b>	-	<b>93</b>	<b>32</b>	<b>34</b>	<b>52</b>	-	<b>66</b>	<b>55</b>	<b>380</b>	<b>804</b>
	Частка ВПП, %	-	43,2	-	55,4	51,6	35,8	80,0	-	42,0	33,1	75,5	56,3
	інші платники	-	121	-	75	30	61	13	-	91	111	123	<b>625</b>
	Частка інших, %	-	56,8	-	44,6	48,4	64,2	20,0	-	58,0	66,9	24,5	43,7



## Аналіз стану судового оскарження платниками податків рішень Центрального офісу

Назва показника	2013 рік	2014 рік	Різниця між 2014 і 2013 роками, %	I півріччя 2015 року	Разом
<b>Справи про визнання недійсними/нечинними ППР, які були на розгляді у судах</b>					
Кількість	3 862	3 809	98,6	3 026	–
Загальна сума, млн грн	47 845,6	50 872,5	106,3	49 817,2	–
<b>Розглянуто справ</b>					
Кількість	1 520	1 610	105,9	566	3 696
% розглянутих справ	39,4	42,3	–	18,7	–
Загальна сума, млн грн	32 449,9	20 441,3	63,0	6 561,9	59 453,1
% розглянутої суми справ	67,8	40,2	–	13,2	–
<b>З яких:</b>					
<b>Винесено рішень на користь Центрального офісу</b>					
Кількість	609	388	63,7	195	1 192
% розглянутих справ	40,1	24,1	–	34,5	32,3
Загальна сума, млн грн	13 148,6	3 865,9	29,4	2 185,0	19 199,5
% загальної суми розглянутих справ	40,5	18,9	–	33,3	32,3
<b>Винесено рішень на користь платників податків</b>					
Кількість	911	1 222	134,1	371	2 504
Загальна сума, млн грн	19 301,3	16 575,4	85,9	4 376,9	40 253,6
<b>З яких</b>					
<b>Винесено остаточних рішень (провадження закінчено)</b>					
Кількість	417	642	153,9	253	1 312
% розглянутих справ	27,4	39,9	–	44,7	35,5
Загальна сума, млн грн	8 105,8	8 331,6	102,8	3 318,3	19 755,7
% загальної суми розглянутих справ	25	40,8	–	50,6	33,2
<b>Винесено рішень на користь Центрального офісу</b>					
Кількість	86	81	94,2	50	217
% остаточних рішень	20,6	12,6	–	19,8	16,5
Загальна сума, млн грн	3 373,1	360,7	10,7	1 287,2	5 021,0
% загальної суми розглянутих справ	41,6	4,3	–	38,8	25,4
<b>Винесено рішень на користь платників податків</b>					
Кількість	331	561	169,5	203	1 095
Загальна сума, млн грн	4732,7	7970,9	168,4	2031,1	14 734,7