

РАХУНКОВА ПАЛАТА

ЗАТВЕРДЖЕНО
рішенням Рахункової палати
від 12.06.2018 № 14-4

ЗВІТ

**про результати аудиту ефективності та обґрунтованості
застосування податкових пільг з податку на додану вартість за
операціями з постачання навчальними закладами послуг із
здобуття вищої освіти**

Київ 2018

ЗМІСТ

ПРЕАМБУЛА	3
ВСТУП.....	4
1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПИТАНЬ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ НАВЧАЛЬНИМИ ЗАКЛАДАМИ ПОСЛУГ ІЗ ЗДОБУТТЯ ВИЩОЇ ОСВІТИ.....	6
2. ОЦІНКА СТАНУ ЗДІЙСНЕННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ В ЧАСТИНІ КОНТРОЛЮ ЗА ДІЯЛЬНІСТЮ У СФЕРІ ВИЩОЇ ОСВІТИ	14
2.1. <i>Стан ведення Єдиної державної електронної бази з питань освіти та оприлюднення Міністерством освіти і науки України рішень про видачу ліцензії на його офіційному веб-сайті</i>	<i>14</i>
2.2. <i>Оцінка стану виконання Міністерством освіти і науки України та Державною інспекцією навчальних закладів України контролю за дотриманням навчальними закладами законодавства у сфері вищої освіти.</i>	<i>16</i>
3. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ ПОВНОВАЖЕНЬ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОГНОЗУВАННЯ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ ІЗ ЗДОБУТТЯ ВИЩОЇ ОСВІТИ	21
3.1. <i>Стан прогнозування обсягів недонадходжень до державного бюджету податку на додану вартість за рахунок податкових пільг за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти.....</i>	<i>21</i>
3.2. <i>Оцінка стану обліку суб'єктів господарювання, які користувалися податковими пільгами з податку на додану вартість при здійсненні операцій з постачання послуг із здобуття вищої освіти, та сум, отриманих ними податкових пільг</i>	<i>23</i>
3.3. <i>Аналіз та оцінка стану виконання органами Державної фіскальної служби України повноважень щодо контролю за правомірністю отримання податкових пільг з податку на додану вартість при здійсненні операцій з постачання послуг із здобуття вищої освіти.....</i>	<i>29</i>
4. СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ НАСЛІДКИ ДІЇ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ ІЗ ЗДОБУТТЯ ВИЩОЇ ОСВІТИ	32
ВИСНОВКИ.....	37
ПРОПОЗИЦІЇ.....	44
ДОДАТКИ 1–7.....	48

ПРЕАМБУЛА

Підстава проведення аудиту: стаття 98 Конституції України, статті 4, 7, 10 Закону України від 02.07.2015 № 576 "Про Рахункову палату", План роботи Рахункової палати на 2018 рік.

Мета аудиту: встановлення фактичного стану та оцінка ефективності виконання органами державної влади повноважень щодо забезпечення обґрунтованості та законності застосування податкових пільг з податку на додану вартість (далі – ПДВ) за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг (далі – операції з постачання послуг із здобуття вищої освіти), оцінка соціально-економічних наслідків запровадження зазначених податкових пільг.

Предмет аудиту:

законодавчі, нормативно-правові акти, розпорядчі документи та управлінські рішення органів державної влади, що забезпечують формування та реалізацію державної політики у сфері освіти, єдиної державної податкової політики, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, в частині, що стосується застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти; центрального органу виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері здійснення державного нагляду (контролю) за діяльністю, зокрема, вищих навчальних закладів (закладів вищої освіти, далі – ЗВО)¹;

дані податкової звітності, матеріали перевірок та інші документи Державної фіскальної служби України та її територіальних органів щодо адміністрування ПДВ та контролю за обґрунтованістю та законністю застосування ЗВО податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти;

статистична та інша звітність Міністерства освіти і науки України в частині ліцензування освітньої діяльності у сфері вищої освіти та контролю за дотриманням ЗВО вимог ліцензійних умов відповідно до законодавства, акредитації освітньої програми ЗВО, контролю за використанням фінансових і матеріальних ресурсів ЗВО, що належать до сфери його управління;

звітність центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну політику у сфері здійснення державного нагляду (контролю) за діяльністю ЗВО, матеріали перевірок та інші документи, що стосуються виконання повноважень щодо здійснення заходів державного нагляду (контролю) у системі вищої освіти та його результати;

інформація органів державної влади, до сфери управління яких належать ЗВО, про результати контролю за дотриманням цими ЗВО вимог ліцензійних умов, контролю за використанням фінансових і матеріальних ресурсів;

¹ Законом України від 05.09.2017 № 2145 "Про освіту" (набрав чинності з 28.09.2017), зокрема, внесено зміни до Закону України від 01.07.2014 № 1556 "Про вищу освіту", якими у тексті Закону слова "вищий навчальний заклад" в усіх відмінках і числах замінено словами "заклад вищої освіти" у відповідному відмінку і числі.

інша інформація, що характеризує предмет аудиту.

Об'єкти аудиту: Державна фіскальна служба України (далі – ДФС), Міністерство освіти і науки України (далі – МОН), Державна інспекція навчальних закладів України (далі – ДІНЗ), Головне управління (далі – ГУ) ДФС у м. Києві, ГУ ДФС у Харківській області, ГУ ДФС у Львівській області, ГУ ДФС в Одеській області, ГУ ДФС в Дніпропетровській області.

Направлення запитів з питань аудиту: Міністерство фінансів України, Міністерство охорони здоров'я України, Міністерство культури України, Міністерство аграрної політики та продовольства України, Міністерство оборони України, Міністерство внутрішніх справ України, Міністерство інфраструктури України, Фонд державного майна України, Міністерство соціальної політики України.

Критерії оцінки:

законність – відповідність управлінських рішень і розпорядчих документів, прийнятих органами державної влади, вимогам чинного законодавства з питань застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти;

обґрунтованість – правомірність отримання ЗВО податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти та прийняття відповідних рішень ДФС та її територіальними органами щодо законності їх застосування;

ефективність – оцінка результативності діяльності органів державної влади щодо забезпечення дієвого контролю за обґрунтованістю надання податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти;

соціально-економічні наслідки дії податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти – оцінка впливу податкових пільг на вартість цих послуг, рівень доступності вищої освіти для населення.

Початкові обмеження щодо проведення аудиту: 2015–2017 роки.

Методи збирання даних: моніторинг нормативно-правових актів, розпорядчих, інших актів та документів, пов'язаних з предметом аудиту; дані інформаційних систем органів державної влади; аналіз інформації, одержаної на запити контрольної групи; опрацювання статистичної, аналітичної інформації.

ВСТУП

Відповідно до статті 53 Конституції України держава забезпечує доступність і безоплатність вищої освіти в державних і комунальних навчальних закладах та розвиток вищої освіти.

Вища освіта визначає майбутнє нації. Система вищої освіти України у світовому рейтингу країн з найефективнішими системами вищої освіти², за

² Глобальний рейтинг "QS Higher Education System Strength Rankings" включає 50 країн з найефективнішими системами вищої освіти (<https://www.topuniversities.com/system-strength-rankings>).

результатами дослідження показників ефективності освітньої системи, доступу населення до ринку якісних освітніх послуг, досягнення кращих закладів вищої освіти держави та обсягів інвестицій у галузь, у 2016 році посіла 45 місце, поступившись Польщі (43) та випередивши Естонію (49 місце). Перші три позиції рейтингу зайняли США, Великобританія та Німеччина.

Державна підтримка вищої освіти здійснюється як за рахунок бюджетного фінансування ЗВО, так і шляхом надання податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти. Загалом видатки зведеного бюджету на вищу освіту у 2015 році становили **1,6 відс. ВВП**, у 2016 – **1,9 відс.**, у 2017 – **1,3 відсотка**.

Протягом 2015–2017 років держава витратила на підготовку фахівців та науково-педагогічних кадрів у межах державного замовлення близько **20 млрд гривень**. При цьому **половина усього студентства вчилася на контракті за рахунок власних коштів або коштів юридичних осіб**. На практиці, за відсутності визначеного нормативними актами порядку проведення розрахунків закладами, установами вартості підготовки за державним замовленням одного кваліфікованого фахівця за освітньо-кваліфікаційним рівнем, науковим ступенем, спеціальністю, напрямом підготовки, галуззю знань, видом економічної діяльності (для професійно-технічного навчального закладу), професією та формою навчання на плановий рік, вартість навчання за державним замовленням одного такого фахівця з вищою освітою на рік у декілька разів перевищує вартість навчання одного фахівця за рахунок коштів юридичних і фізичних осіб у відповідному ЗВО державної або комунальної форми власності. Тобто фактично відбувається утримання ЗВО за рахунок коштів бюджету, а не оплата наданих ним послуг.

Пільги з ПДВ при оподаткуванні операцій з постачання послуг із здобуття вищої освіти діяли в Україні з часу запровадження цього податку, що відповідає вимогам Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість³ (далі – Директива 2006/112/ЄС).

Головною умовою отримання вказаної пільги є наявність у ЗВО відповідної ліцензії незалежно від джерела оплати наданих послуг із здобуття вищої освіти: чи за рахунок бюджету, чи юридичних і фізичних осіб. Однак неузгодженість нормативно-правових актів, які регулюють діяльність у зазначеній сфері, а також відсутність дієвого контролю з боку органів державної влади за дотриманням ЗВО ліцензійних умов, створювали ризики необґрунтованого застосування цих пільг ЗВО.

За даними ДФС у періоді, що досліджувався, ЗВО, зареєстровані платниками ПДВ, скористались податковою пільгою з цього податку за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти на загальну суму майже **6,7 млрд гривень**. При цьому ДФС та її територіальними органами (далі – органи ДФС) не приділялась належна увага контролю за своєчасністю та повнотою звітування платниками податків про отримані обсяги вказаної податкової пільги та правомірністю застосування.

³ Директива Європейського Союзу від 28.11.2006.

Слід зазначити, що дослідження ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання ЗВО послуг із здобуття вищої освіти Рахунковою палатою проводиться вперше.

1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПИТАНЬ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ НАВЧАЛЬНИМИ ЗАКЛАДАМИ ПОСЛУГ ІЗ ЗДОБУТТЯ ВИЩОЇ ОСВІТИ

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначення вичерпного переліку податків та зборів, що справляються в Україні, порядку їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства регулюються Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755 (із змінами, далі – Податковий кодекс).

Згідно зі статтею 30 Податкового кодексу **податкова пільга** – це передбачене податковим та митним законодавством **звільнення платника податків** від обов'язку щодо нарахування та сплати податку, **сплата ним податку в меншому розмірі** за наявності підстав, визначених пунктом 30.2 цієї статті. Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

Перелік звільнених від оподаткування операцій з постачання послуг із здобуття вищої освіти навчальними закладами визначається підпунктом 197.1.2 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу, яким, зокрема, встановлено, що звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання послуг із здобуття вищої освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що **мають ліцензію на постачання таких послуг**, та послуг з проживання студентів у гуртожитках.

Аудитом встановлено, що до **01.01.2017** підпункт "г" підпункту 197.1.2 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу, яким передбачалося звільнення від оподаткування усіх видів освітньої діяльності, які **постачаються вищими навчальними закладами I–IV рівнів акредитації**, у тому числі для здобуття іншої вищої та післядипломної освіти, **не відповідав вимогам законодавства в освітній сфері**, оскільки з прийняттям Закону України від 01.07.2014 № 1556 "Про вищу освіту" (далі – Закон № 1556) **рівні акредитації ЗВО не було передбачено та запроваджено акредитацію освітніх програм**.

Таким чином, до 01.01.2017 редакція підпункту "г" підпункту 197.1.2 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу **допускала неоднозначне тлумачення підстав для застосування ЗВО пільг з ПДВ**, що призвело до звернень платників податків до ДФС про надання відповідних роз'яснень. При цьому ДФС **не розроблялись та не направлялись до Мінфіну для розгляду пропозиції щодо внесення змін до підпункту "г"**

підпункту 197.1.2 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу з метою приведення його у відповідність до Закону № 1556⁴.

На підставі внесених Законом України від 21.12.2016 № 1797 "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні"⁵ змін невідповідність було усунуто шляхом виключення з вказаного підпункту цифр та слів "I–IV рівнів акредитації".

Отже, з **01.01.2017** умовами отримання ЗВО пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти є наявність ліцензії, виданої центральним органом виконавчої влади у сфері освіти і науки, та оприлюднення прийнятого МОН рішення про видачу ліцензії на офіційному веб-сайті, а також перебування у Реєстрі закладів вищої освіти.

Інша діяльність ЗВО, яка відповідно до Податкового кодексу не звільняється від оподаткування ПДВ, включається до об'єкта оподаткування цим податком і оподатковується ПДВ у загальновстановленому порядку.

Платники податку зобов'язані вести окремий облік операцій з постачання та придбання товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню, а також які не є об'єктами оподаткування та звільнені від оподаткування згідно з розділом V Податкового кодексу (пункт 201.14).

Зведені результати такого обліку відображаються в податкових деклараціях, форма яких встановлюється у порядку, передбаченому статтею 46 Податкового кодексу (пункт 201.15).

Суми податку та збору, не сплачені суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, обліковуються таким суб'єктом-платником податків (пункт 30.6 статті 30 Податкового кодексу). Порядок обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1233 (далі – Порядок № 1233). Слід зазначити, що Порядок № 1233 та постанова Кабінету Міністрів України, якою його затверджено, містять посилання на центральні органи виконавчої влади, що припинили свою діяльність внаслідок адміністративної реформи, зокрема на **Державну податкову службу і її територіальні органи, Державну митну службу**, що потребує відповідного правового врегулювання.

Облік сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, мають забезпечити органи державної податкової служби на підставі звіту (пункти 6 та 7

⁴ Роз'яснення надані ДФС листом від 15.03.2016 № 5577/6/99-99-19-03-02-15 "Про розгляд звернення", згідно з яким режим звільнення від оподаткування ПДВ, визначений підпунктом "г" підпункту 197.1.2 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу, поширюється на операції з постачання послуг з усіх видів освітньої діяльності, які постачаються вищими навчальними закладами, у тому числі для здобуття іншої вищої та післядипломної освіти, за умови, що такі заклади здійснюють освітню діяльність на підставі ліцензії, виданої Міністерством освіти України, та перебувають у Реєстрі вищих навчальних закладів.

⁵ Набрав чинність з 01.01.2017.

Порядку № 1233). Водночас пунктом 9 Порядку № 1233 визначено, що суми податків та зборів, не сплачені суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, розраховуються таким суб'єктом у **порядку, встановленому Державною податковою службою за погодженням з Мінфіном.**

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, затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 29.03.2011 № 167, зареєстрованим у Мін'юсті 18.04.2011 за № 483/19221 (далі – Порядок № 167).

Правові, організаційні, фінансові засади функціонування системи вищої освіти встановлює Закон № 1556.

Відповідно до частини першої статті 24 Закону № 1556 освітня діяльність у сфері вищої освіти провадиться, зокрема, закладами вищої освіти **на підставі ліцензій, які видаються центральним органом виконавчої влади у сфері освіти і науки у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України згідно з цим Законом.**

Протягом періоду, що досліджувався, порядок ліцензування діяльності у сфері вищої освіти визначався постановами Кабінету Міністрів України від 08.08.2007 № 1019 "Про ліцензування діяльності з надання освітніх послуг" (далі – Порядок № 1019), чинною до 02.02.2016, та від 30.12.2015 № 1187 "Про затвердження Ліцензійних умов провадження освітньої діяльності закладів освіти" (далі – Ліцензійні умови № 1187), яка набула чинності з 02.02.2016.

Водночас статтею 2 Закону України від 02.03.2015 № 222 "Про ліцензування видів господарської діяльності" (далі – Закон № 222) передбачено, що **цей Закон** регулює суспільні відносини у сфері ліцензування видів господарської діяльності, визначає виключний перелік видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, **встановлює уніфікований порядок їх ліцензування**, нагляд і контроль у сфері ліцензування, відповідальність за порушення законодавства у сфері ліцензування видів господарської діяльності.

Довідково. Закон № 222 набрав чинності з 28.06.2015, до цього зазначені питання регулювались Законом України від 01.06.2000 № 1775 "Про ліцензування певних видів господарської діяльності" (із змінами, далі – Закон № 1775).

Отже, **стаття 24 Закону № 1556 не кореспондувалась із нормами статті 2 Закону № 222**, зокрема в частині визначення нормативного акта, який має регулювати суспільні відносини у сфері ліцензування видів господарської діяльності, встановлювати уніфікований порядок їх ліцензування.

Крім того, **потребувала приведення у відповідність із частиною тринадцятою статті 13 Закону № 222 частина шоста статті 24 Закону № 1556** щодо органу, який визначає форму та зміст ліцензії.

Довідково. Згідно з частиною тринадцятою статті 13 Закону № 222 форму та зміст ліцензії визначає спеціально уповноважений орган з питань ліцензування, а згідно з частиною шостою статті 24 Закону № 1556 – Кабінет Міністрів України.

Таким чином, положення статті 24 Закону № 1556 та статей 2 і 13 Закону № 222 потребували узгодження між собою шляхом відповідного правового врегулювання.

Ліцензії видаються окремо за кожною спеціальністю і можуть бути анульовані з підстав, передбачених цим Законом, з урахуванням вимог Закону № 222. Інформація про видачу та анулювання ліцензії вноситься до Єдиної державної електронної бази з питань освіти та Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців (частина четверта статті 24 Закону № 1556).

Слід зазначити, що до **28.09.2017** норми Закону № 222 не передбачали особливого порядку ліцензування освітньої діяльності закладів освіти, а отже, норми Закону № 1556, які визначали порядок оформлення та подання документів до органу ліцензування, видачі документів органом ліцензування, не узгоджувалися з відповідними нормами Закону № 222. З 28.09.2017 набрали чинності зміни, внесені до пункту 6 частини першої статті 7 Закону № 222 Законом України від 05.09.2017 № 2145 "Про освіту", згідно з якими освітня діяльність ліцензується з урахуванням особливостей, визначених спеціальними законами у сфері освіти.

Проте окремі норми Ліцензійних умов № 1187 не відповідають вимогам Закону № 1556. Так, згідно з частиною третьою статті 24 Закону № 1556 для отримання ліцензії на провадження освітньої діяльності заявник подає центральному органу виконавчої влади у сфері освіти і науки письмову заяву та експертний висновок Національного агентства із забезпечення якості вищої освіти. Разом з тим, Ліцензійними умовами № 1187⁶ такий висновок не передбачений у переліку документів, що підтверджують відповідність закладу освіти вимогам щодо провадження освітньої діяльності у сфері вищої освіти.

Форму ліцензії на паперовому носії затверджено спільним наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Державної регуляторної служби України від 14.07.2015 № 781/38 "Про затвердження форми та змісту ліцензії", зареєстрованим у Мін'юсті 15.07.2015 за № 848/27293.

При цьому з **01.01.2017** згідно зі змінами, внесеними до пункту 5 частини першої статті 1 Закону № 222 Законом України від 26.11.2015 № 835 "Про внесення змін до Закону України "Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців" та деяких інших законодавчих актів України щодо децентралізації повноважень з державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань" (далі – Закон № 835), ліцензія – це запис в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань (далі – Єдиний державний реєстр) про рішення органу ліцензування щодо наявності у суб'єкта господарювання права на провадження визначеного ним виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню. Тобто з

⁶ До 23.05.2018 пункт 10 Ліцензійних умов № 1187, з 23.05.2018, у зв'язку з набранням чинності змінами, внесеними постановою Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 347, пункт 46 Ліцензійних умов № 1187.

01.01.2017 ліцензії на впровадження певних видів господарської діяльності в паперовому вигляді не видаються.

Довідково. Відповідно до частини одинадцятої статті 13 Закону № 222 ліцензія на провадження здобувачем ліцензії визначеного ним виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню, оформлюється органом ліцензування в електронному вигляді (запис про рішення органу ліцензування щодо видачі ліцензії суб'єкту господарювання в Єдиному державному реєстрі та відображається у витягу з Єдиного державного реєстру, яка видається ліцензіату безоплатно та підлягає обов'язковому оприлюдненню на порталі електронних сервісів згідно з Порядком надання відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, затвердженого наказом Мін'юсту від 10.06.2016 №1657/5, зареєстрованим в Мін'юсті 10.06.2016 за № 839/28969.

Водночас, у зв'язку з внесенням змін до підпункту 5 пункту 2 розділу II "Прикінцеві та перехідні положення" Закону № 835 Законом України від 06.10.2016 № 1666 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення державної реєстрації прав на нерухоме майно та захисту прав власності" (набрав чинності з 02.11.2016) до **1 січня 2019 року** відомості про видачу ліцензій вносяться та надаються відповідно до Єдиного ліцензійного реєстру. **Набуття здобувачем ліцензії права на провадження виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню, відбувається з дня оприлюднення прийнятого органом ліцензування рішення про видачу ліцензії на офіційному веб-сайті.**

Частиною другою статті 6 Закону № 222 передбачено, що орган ліцензування за відповідним видом господарської діяльності здійснює контроль за додержанням ліцензіатами вимог ліцензійних умов та за результатами перевірки приймає рішення.

Довідково. Статтею 6 Закону № 1775 передбачалось, що орган ліцензування здійснює у межах своєї компетенції контроль за додержанням ліцензіатами ліцензійних умов.

Водночас до **11.04.2017** Положенням про Міністерство освіти і науки України, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 № 630 (далі – Положення № 630), не покладалися на **МОН** повноваження щодо здійснення контролю за додержанням ліцензіатами вимог ліцензійних умов та за результатами перевірки прийняття рішення.

Довідково. Постановою Кабінету Міністрів України від 05.04.2017 № 225 "Про внесення змін до Положення про Міністерство освіти і науки України", яка набрала чинності з 11.04.2017, пункт 4 Положення № 630 доповнено підпунктом 44², яким на **МОН** покладається функція здійснення контролю за додержанням ліцензіатами вимог ліцензійних умов та за результатами перевірки прийняття рішення.

При цьому підпунктом 91 пункту 4 Положення № 630 передбачено, що **МОН** відповідно до покладених завдань здійснює інші повноваження, визначені законом.

Проте відсутність до **11.04.2017** в Положенні № 630 функції здійснення контролю за додержанням ліцензіатами вимог ліцензійних умов та за результатами перевірки прийняття рішення стало формальною підставою для **МОН** невиконання у періоді, що досліджувався, вимог Закону № 222 щодо здійснення як органом ліцензування контролю за додержанням ЗВО вимог ліцензійних умов.

Згідно з частиною сьомою статті 19 Закону № 222 **контроль за додержанням ліцензіатами вимог ліцензійних умов здійснюють у межах своїх повноважень органи ліцензування шляхом проведення планових і позапланових перевірок** відповідно до Закону України "Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" з урахуванням особливостей, визначених цим Законом.

Державний контроль у сфері вищої освіти регулюється статтею 77 Закону № 1556, якою встановлено, що **державний нагляд (контроль) за дотриманням закладами вищої освіти** незалежно від форми власності та підпорядкування законодавства у сфері освіти і науки та стандартів освітньої діяльності здійснює **центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері освіти**, шляхом здійснення державного нагляду (контролю) за діяльністю навчальних закладів.

Аудитом встановлено, що пунктом 30 Порядку № 1019 передбачалося (до 02.02.2016), що контроль за дотриманням ліцензійних умов надання освітніх послуг здійснювали **органи ліцензування, Державна інспекція навчальних закладів, міністерства, інші центральні та місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, що мають у підпорядкуванні навчальні заклади, і власники навчальних закладів шляхом проведення планової та позапланової перевірок**.

Крім того, наказом ДІНЗ від 04.07.2012 № 28-а "Про затвердження програм державного інспектування вищих навчальних закладів" (далі – Наказ ДІНЗ № 28), який є **чинним**, затверджено напрями програм державного інспектування вищих навчальних закладів, серед яких визначено **перевірки дотримання вищими навчальними закладами Ліцензійних умов надання освітніх послуг у сфері вищої освіти**.

Довідково. Згідно з пунктом 1 Положення про Державну інспекцію навчальних закладів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 № 538 (далі – Положення № 538), ДІНЗ є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра освіти і науки. При цьому Положенням № 538 на ДІНЗ не покладалося виконання повноважень щодо контролю за дотриманням ЗВО ліцензійних умов надання освітніх послуг у сфері вищої освіти.

Разом з тим, відповідно до частини четвертої статті 6 Закону № 222 **забороняється делегувати повноваження органу ліцензування будь-яким органам, організаціям, суб'єктам господарювання чи особам** (у тому числі утвореним органом ліцензування чи які перебувають у сфері управління або підпорядкуванні органу ліцензування).

Довідково. Відповідно до статті 6 Закону № 1775 орган ліцензування, яким є центральний орган виконавчої влади чи державний колегіальний орган, що здійснює передбачені цією статтею повноваження, може делегувати їх своїм структурним територіальним підрозділам.

Повноваження органу ліцензування не можуть бути делеговані іншим особам, у тому числі створеним органом ліцензування, крім випадку, передбаченого цим Законом. У разі якщо Кабінет Міністрів України визначає органом ліцензування Раду міністрів Автономної Республіки Крим, відповідні повноваження за рішенням Ради міністрів Автономної Республіки Крим можуть передаватися відповідним міністерствам та республіканським комітетам Автономної Республіки Крим.

Крім того, постановою Кабінету Міністрів України від 05.08.2015 № 609 "Про затвердження переліку органів ліцензування та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України" визначено, що органами ліцензування освітньої діяльності закладів освіти є МОН, обласні, Київська міська держадміністрації.

Таким чином, **пункт 30 Порядку № 1019 та Наказ ДІНЗ № 28 не відповідали вимогам статей 6 Законів № 1775 та № 222.**

Довідково. Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 06.12.2017 № 947 "Про утворення Державної служби якості освіти України" утворено Державну службу якості освіти України як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра освіти і науки, реорганізувавши Державну інспекцію навчальних закладів України шляхом перетворення (набрала чинності з 13.12.2017). Положення про Державну службу якості освіти України затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 14.03.2018 № 168 "Деякі питання Державної служби якості освіти України" (набрала чинності з 22.03.2018).

Особливості відносин, що виникають у зв'язку з формуванням і розміщенням державного замовлення, зокрема на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних кадрів, підвищення кваліфікації, регулюються Законом України від 20.11.2012 № 5499 "Про формування та розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів" (далі – Закон № 5499).

Згідно з Методикою розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346 (далі – Методика № 346), Порядком надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами та Порядком надання інших платних послуг державними та комунальними навчальними закладами, затвердженими спільним наказом Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 № 736/902/758 "Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами" зареєстрованим у Мін'юсті 30.11.2010 за № 1196/18491 (далі – Наказ № 736/902/758), вартість навчання має визначатися виходячи з витрат ЗВО за такими групами витрат, як заробітна плата викладацького складу і персоналу ЗВО, комунальні послуги, навчальне обладнання та матеріали тощо.

Довідково. Перелік платних послуг, які можуть надаватись навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної власності, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 27.08.2010 № 796.

Аудитом встановлено, що **МОН разом з Мінекономрозвитку та Мінфіном не забезпечено виконання вимог пункту 3 Методики № 346** щодо розроблення та затвердження порядку розрахунку закладами, установами вартості підготовки за державним замовленням, зокрема, одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, слухача за освітньо-кваліфікаційним рівнем, науковим ступенем, спеціальністю, напрямом підготовки, галуззю знань, видом економічної діяльності (для професійно-технічного навчального закладу), професією та формою навчання

на плановий рік, що створює ризики завищення вартості зазначених послуг. При цьому МОН не надано пояснень причин невиконання протягом п'яти років вимог пункту 3 Методики № 346.

Статтею 73 Закону № 1556 передбачено, що заклад вищої освіти відповідно до законодавства та статуту може надавати фізичним та юридичним особам платні послуги за умови забезпечення надання належного рівня освітніх послуг як основного статутного виду діяльності (частина перша). Державні і комунальні заклади вищої освіти мають право надавати додатково платні освітні та інші послуги виключно понад обсяги, встановлені державним стандартом, та поза діяльністю, що фінансується за рахунок коштів відповідних бюджетів (частина третя).

Відповідно до частини четвертої статті 13 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 № 2456 (далі – Бюджетний кодекс) власні надходження бюджетних установ⁷ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету. Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством, відносяться до першої групи власних надходжень бюджетних установ.

Слід зазначити, що після набрання чинності Законом № 1556, яким рівні акредитації ЗВО не передбачено та запроваджено акредитацію освітніх програм, МОН не забезпечено підготовку проектів нормативно-правових актів щодо внесення відповідних змін до законодавства у цій сфері. Зокрема, внесення змін до частин третьої та сьомої статті 2 Закону України від 20.11.2012 № 5499 "Про формування та розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів" (далі – Закон № 5499), пунктів 3 та 5 Методики № 346, пунктів 4, 14 та 16 Порядку формування державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15.04.2013 № 306 (далі – Порядок № 306), щодо посилення на освітньо-кваліфікаційний рівень у відповідному відмінку та числі та пункту 15 Порядку розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 363 (далі – Порядок № 363), щодо посилення на I–IV рівні акредитації.

Отже, у періоді, що досліджувався, законодавство, яке регулює питання застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти, а також ліцензування діяльності у сфері вищої освіти та контролю за діяльністю ЗВО, мало прогалини та неузгодженості.

⁷ Власні надходження бюджетних установ – кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності (пункт 15 частини першої статті 2 Бюджетного кодексу).

Мінфіном, МОН не забезпечено в повному обсязі своєчасної розробки проектів нормативно-правових актів, необхідних як для реалізації норм законодавства у сферах оподаткування та вищої освіти, так і для усунення невідповідностей у законодавстві з метою однозначного трактування норм, що ускладнювало контроль за правомірністю застосування вказаних податкових пільг та контроль за дотриманням ЗВО законодавства при провадженні діяльності з надання освітніх послуг у сфері вищої освіти.

2. ОЦІНКА СТАНУ ЗДІЙСНЕННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ В ЧАСТИНІ КОНТРОЛЮ ЗА ДІЯЛЬНІСТЮ У СФЕРІ ВИЩОЇ ОСВІТИ

2.1. Стан ведення Єдиної державної електронної бази з питань освіти та оприлюднення Міністерством освіти і науки України рішень про видачу ліцензії на його офіційному веб-сайті

Відповідно до вимог Закону № 835 МОН як орган ліцензування розміщує на своєму офіційному веб-сайті інформацію про прийняті рішення щодо питань, пов'язаних з ліцензуванням освітньої діяльності, в тому числі в сфері вищої освіти.

Рахунковою палатою проаналізовано стан ліцензування освітніх послуг у сфері вищої освіти на підставі даних офіційного веб-сайта МОН (інформаційний блок "Ліцензування") та даних Єдиної державної електронної бази з питань освіти (далі – Єдина база).

Довідково. Порядок ведення Єдиної бази визначено постановою Кабінету Міністрів України від 13.07.2011 № 752 "Про створення Єдиної державної електронної бази з питань освіти" (далі – Порядок № 752). Єдина база включає, зокрема, Реєстр навчальних закладів (пункт 7 Порядку № 752). До зазначеного Реєстру, зокрема, включаються відомості про видані навчальному закладу/науковій установі, ліцензії на провадження освітньої діяльності, в тому числі ті, що анульовані чи втратили чинність, а також відомості, на підставі яких видавалися ліцензії на провадження освітньої діяльності. Відомості Реєстру є відкритими (пункт 8 Порядку № 752).

Технічним адміністратором Єдиної бази та розпорядником відомостей та даних, у тому числі персональних, є державне підприємство "Інфоресурс", що належить до сфери управління МОН, забезпечує здійснення заходів із створення, доопрацювання і супроводження програмного забезпечення Єдиної бази та інформаційно-пошукової системи доступу до її відкритих даних, відповідає за їх технічне і технологічне забезпечення, збереження та захист відомостей та даних, що містяться в Єдиній базі, надає, тимчасово припиняє (блокує) та анулює доступ до Єдиної бази в порядку, що визначається розпорядником Єдиної бази (пункт 16 Порядку № 752).

Встановлено, що на офіційному веб-сайті МОН інформацію, яка стосується ліцензування освітньої діяльності, сформовано **в розрізі ЗВО** (щодо кожного ЗВО наводиться повний перелік всіх його відокремлених структурних підрозділів), **які згруповані у розрізі областей**, а в Реєстрі навчальних закладів Єдиної бази – **у розрізі областей та м. Києва** незалежно від того, чи є ЗВО юридичною особою, чи його відокремленим структурним підрозділом.

На офіційному веб-сайті МОН виділено окремий інформаційний блок "Ліцензування", який складається з декількох розділів, що включають

інформацію за цим напрямом діяльності МОН. Перелік ліцензій по кожному ЗВО (включаючи відокремлені підрозділи) у вигляді електронних записів про право впровадження діяльності із надання освітніх послуг розміщено у розділі "Відомості про право здійснення освітньої діяльності". **Кожний окремий запис містить інформацію, що передбачається частиною п'ятою статті 24 Закону № 1556.**

Водночас встановлено, що **МОН не володіє узагальненою інформацією за 2015–2017 роки щодо кількості діючих, виданих, переоформлених, анульованих та недійсних ліцензій на провадження діяльності з надання освітніх послуг у сфері вищої освіти**, а отже, МОН не забезпечено належного виконання повноважень органу ліцензування, визначених Законами № 222 та № 1556.

Довідково. Відповідно до пункту 6 частини першої статті 1 Закону № 1556 ліцензування – це засіб державного регулювання провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, спрямований на забезпечення реалізації єдиної державної політики у сфері ліцензування, захист економічних і соціальних інтересів держави, суспільства та окремих споживачів.

Згідно із пунктом 4 частини першої статті 13 Закону № 1556 центральний орган виконавчої влади у сфері освіти і науки провадить аналітично-прогностичну діяльність у сфері вищої освіти, визначає тенденції її розвитку, вплив демографічної, етнічної, соціально-економічної ситуації, інфраструктури виробничої та невиробничої сфери, формує стратегічні напрями розвитку вищої освіти з урахуванням науково-технічного прогресу та інших факторів, узагальнює світовий і вітчизняний досвід розвитку вищої освіти.

На запит Рахункової палати МОН надано тільки узагальнену інформацію про кількість ЗВО та їх відокремлених підрозділів, ліцензійні обсяги цих ЗВО станом на **20.03.2018** (табл. 1).

Таблиця 1

Кількість і структура діючих в Україні ЗВО та їх відокремлених структурних підрозділів – ліцензіатів (станом на 20.03.2018)

Показники	Кількість ЗВО	Частка до загальної кількості ЗВО, %	Ліцензований обсяг, осіб **	Частка в загальному ліцензованому обсязі, %
Всього ЗВО * , в тому числі:	1 347	100	3 547 598	100
ЗВО, що належать до сфери управління МОН	668	49,6	2 681 088	75,6
ЗВО, що належать до сфери управління інших державних органів	121	9,0	335 720	9,5
ЗВО, що належать до сфери управління місцевих органів самоуправління	233	17,3	178 325	5,0
ЗВО приватної форми власності	325	24,1	352 165	9,9

* Загальна кількість ЗВО не включає ЗВО, які розташовані на тимчасово окупованих територіях АР Крим, Донецької і Луганської областей.

** Згідно з пунктом 2 частини п'ятою статті 24 Закону № 1556 ліцензований обсяг – це максимальна кількість осіб, яким заклад вищої освіти може одночасно забезпечити здобуття вищої освіти за певною спеціальністю і рівнем вищої освіти відповідно до стандартів освітньої діяльності.

Наведені в таблиці 1 дані свідчать, що станом на березень 2018 року майже **75,6 відс.** всіх ЗВО становили заклади державної і комунальної форм власності, які мали **90,1 відс.** ліцензійного обсягу, відповідно для приватних ЗВО ці показники становили **24,1 і 9,9 відсотка.**

Серед всіх ЗВО, що провадили діяльність в Україні, найбільші ліцензійні обсяги та кількість ліцензованих спеціальностей мали: Національний університет "Львівська політехніка" – 67 920 і 373 відповідно, Національний авіаційний університет – 58 003 і 250 відповідно, Національний технічний університет України "Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського" – 51 427 і 350 відповідно, Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля – 50 003 і 304 відповідно, Київський національний університет імені Тараса Шевченка – 49 630 і 290 відповідно.

Отже, **інформація про ЗВО та їх структурні підрозділи в частині стану ліцензування їх діяльності у сфері вищої освіти, яка розміщена на офіційному веб-сайті МОН та в Єдиній базі, яка ведеться ДП "Інфоресурс", дає можливість органам ДФС своєчасно відслідковувати ЗВО, які мають діючі ліцензії на проведення діяльності у сфері вищої освіти, та здійснювати контроль за правомірністю застосування податкових пільг з ПДВ, передбачених законодавством.**

Водночас МОН як органом ліцензування у 2015–2017 роках не здійснювався збір узагальненої інформації про стан ліцензування діяльності навчальних закладів у цій сфері, що унеможливило проведення аналізу кількості діючих, виданих, переоформлених, анульованих та недійсних ліцензій на провадження діяльності з надання освітніх послуг у сфері вищої освіти за цей період.

2.2. Оцінка стану виконання Міністерством освіти і науки України та Державною інспекцією навчальних закладів України контролю за дотриманням навчальними закладами законодавства у сфері вищої освіти.

Згідно з пунктом 3 Положення № 630 серед основних завдань МОН визначено забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері здійснення державного нагляду (контролю) за діяльністю навчальних закладів, підприємств, установ та організацій, які надають послуги у сфері освіти або провадять іншу діяльність, пов'язану з наданням таких послуг, незалежно від їх підпорядкування і форми власності.

Аудитом встановлено що у **2015–2016 роках МОН не здійснено жодної перевірки ЗВО з питань дотримання ліцензійних умов, а також з питань державного нагляду (контролю) за дотриманням ЗВО законодавства у сфері освіти і науки та стандартів освітньої діяльності.**

Протягом 2017 року МОН проведено дві позапланові перевірки Запорізької державної інженерної академії з питань порушення законних прав фізичної особи, під час яких питання дотримання ліцензійних умов не досліджувались.

При цьому слід зазначити, що в I півріччі 2015 року та 2017 році законодавством встановлено мораторій на проведення планових перевірок та обмеження на проведення позапланових перевірок.

Довідково. Відповідно до пункту 8 розділу III "Прикінцеві положення" Закону України від 28.12.2014 № 76 "Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України" (набрав чинності з 01.01.2015) перевірки підприємств, установ та організацій, фізичних осіб-підприємців контролюючими органами (крім Державної фіскальної служби України та Державної фінансової інспекції України) здійснюються протягом січня-червня 2015 року винятково з дозволу Кабінету Міністрів України або за заявкою суб'єкта господарювання щодо його перевірки. Законом України від 03.11.2016 № 1728 "Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" (набрав чинності з 01.01.2017) встановлено до 31.12.2017 мораторій на проведення органами державного нагляду (контролю) планових заходів із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності (стаття 2).

Центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері здійснення державного нагляду (контролю) за діяльністю навчальних закладів, була ДІНЗ. У межах повноважень, визначених Положенням № 538, ДІНЗ проводила перевірки ЗВО, перелік яких затверджено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.04.2015 № 411-р "Про надання Державній інспекції навчальних закладів дозволу на проведення перевірки" (далі – Розпорядження № 411). Вказаний перелік включає 118 навчальних закладів, із них **110 ЗВО**.

Встановлено, що протягом 2015–2017 років фактично було перевірено **60 ЗВО, або 55 відс. визначених переліком закладів**, не перевірено – 50, із них 15 діючі⁸, а **35 самостійно припинили свою діяльність або діяльність своїх відокремлених структурних підрозділів**. Так, за інформацією ДІНЗ, у 2015 році Київський університет культури, Приватне акціонерне товариство "Вищий навчальний заклад "Міжрегіональна академія управління персоналом" та Приватний вищий навчальний заклад "Університет сучасних знань" звернулись до МОН із заявами про анулювання ліцензій на надання освітніх послуг для своїх **32 структурних підрозділів**. У 2016 році, після початку проведення ДІНЗ перевірок, на підставі заяв ЗВО до МОН анульовано ліцензії **13 структурних підрозділів** ПрАТ "Вищий навчальний заклад "Міжрегіональна академія управління персоналом", **19** – Приватного вищого навчального закладу "Київський університет культури" та **4** – Приватного вищого навчального закладу "Європейський університет".

Отже, за відсутності належного контролю з боку МОН існували ризики, що деякими ЗВО та їх відокремленими структурними підрозділами провадилася діяльність з надання освітніх послуг у сфері вищої освіти без наявності відповідної матеріально-технічної бази, кваліфікованого персоналу та/або виконання інших встановлених Ліцензійними умовами № 1187 вимог.

Фактично протягом періоду, що досліджувався, ДІНЗ проведено 171 планову і позапланову перевірку ЗВО (табл. 2).

⁸ Згідно з наданими ДІНЗ поясненнями, ці ЗВО не були перевірені у 2017 році у зв'язку з тим, що не виявлено встановлених законодавством підстав для проведення позапланових перевірок, а на проведення планових накладено мораторій.

**Результати заходів державного нагляду (контролю) за діяльністю ЗВО,
проведених ДІНЗ в 2015–2017 роках**

Рік	Кількість перевірок				Видано розпоряджень про усунення виявлених порушень	Направлено пропозицій до МОН про прийняття рішень
	всього	із них планових перевірок	ЗВО державної і комунальної форми власності	ЗВО приватної форми власності		
2015	67	–	38	29	18	50
2016	92	51	57	35	37	72
2017	12	–	12	0	1	6
Разом	171	51	107	64	56	128

Отже, через запровадження мораторію на проведення планових перевірок у 2017 році ДІНЗ проведено заходів державного нагляду (контролю) в 5,4 раза менше, ніж у 2016 році.

За інформацією ДІНЗ, протягом періоду, що досліджувався, всі розпорядження про усунення виявлених порушень ЗВО виконано в повному обсязі та встановлені терміни.

Водночас в ДІНЗ відсутня інформація про стан реагування МОН на надіслані пропозиції про прийняття рішень щодо ЗВО, в яких за результатами заходів державного нагляду (контролю) виявлено порушення законодавства, зокрема в частині недотримання ліцензійних умов.

Аналіз матеріалів перевірок ЗВО, проведених ДІНЗ, засвідчив, що майже кожним перевіреним ЗВО допускались порушення Ліцензійних умов № 1187. Більшість таких порушень стосувалась кваліфікації викладачів, якості програм навчання за окремими дисциплінами, дотримання порядку проведення практики тощо. Такі порушення усувалися ЗВО переважно у встановлені ДІНЗ терміни.

Поряд з цим ДІНЗ встановлено непоодинокі факти порушень Ліцензійних умов № 1187, які складно або неможливо усунути у стислі строки. Так, за результатами перевірок встановлено факти відсутності в окремих ЗВО таких обов'язкових інфраструктурних об'єктів, як гуртожитки, спортивні зали, медичні пункти, пункти харчування (пункти 2, 5 додатка 4 до Ліцензійних умов № 1187). Зокрема, такі порушення встановлені за результатами перевірок Державного університету телекомунікацій, Відокремленого підрозділу "Запорізький факультет менеджменту і бізнесу Київського університету культури", Відокремленого підрозділу ПрАТ Приватного вищого навчального закладу "Запорізький інститут економіки і інформаційних технологій" (м. Мелітополь), Запорізького коледжу Київського університету культури, Приватного вищого навчального закладу "Академія рекреаційних технологій і права", Приватного вищого навчального закладу "Інститут екранних мистецтв", Рівненської філії Приватного вищого навчального закладу "Європейський університет", Луцького інституту розвитку людини Вищого навчального закладу "Відкритий міжнародний університет розвитку людини "Україна", ТОВ "Бердянський університет менеджменту і бізнесу", Жмеринської філії

Приватного вищого навчального закладу "Університет сучасних знань", Приватного вищого навчального закладу "Міжнародний коледж Святого Луки", Придунайської філії ПАТ "Вищий навчальний заклад "Міжрегіональна академія управління персоналом".

В окремих ЗВО за результатами перевірок ДІНЗ встановлено, що загальні площі навчальних приміщень та інфраструктурних об'єктів є значно меншими від нормативів, передбачених Ліцензійними умовами № 1187 (пункт 1 додаток 13 до Ліцензійних умов № 1187). Зокрема, такі порушення встановлені за результатами перевірок Житомирської філії Приватного вищого навчального закладу "Університет сучасних знань", Київського державного інституту декоративно-прикладного мистецтва і дизайну імені Михайла Бойчука, Приватного вищого навчального закладу "Академія рекреаційних технологій і права", Приватного вищого навчального закладу "Міжнародний коледж інновацій і бізнесу", Буковинського державного фінансово-економічного університету, Одеського інституту Приватного акціонерного товариства "Вищий навчальний заклад "Міжрегіональна академія управління персоналом".

Також ДІНЗ виявлено **факт підготовки студентів** Інститутом сходознавства і міжнародних відносин "Харківський колеґіум" **без відповідної ліцензії** за освітньо-кваліфікаційними рівнями "бакалавр", "спеціаліст". Після припинення терміну дії відповідної ліцензії 01.07.2014, у 2014 та 2015 роках здійснено прийом на навчання за освітніми рівнями "бакалавр" – 13 осіб, "спеціаліст" – 26. У 2015 році здійснено прийом 18 студентів за освітнім рівнем "магістр" (за спеціальністю 8.03020101 "Міжнародні відносини" – 12, 8.03020301 "Міжнародні економічні відносини" – 6 осіб).

Слід зазначити, що ДІНЗ **не поінформовано органи ДФС про випадки проведення безліцензійної діяльності ЗВО**. Поряд з цим, при дослідженні відомостей, отриманих під час аудиту від ДФС, встановлено, що вказаний навчальний заклад звітував про суми податкових пільг з ПДВ (код 14010404) за 2015 рік **в розмірі 95,9 тис. гривень**. За 2016 рік задекларовано у рядку 5 декларації з ПДВ пільгові операції на загальну суму **333,4 тис. грн**, однак відповідного звіту не подано. **Таким чином, в результаті безліцензійної діяльності цим ЗВО неправомірно використано податкову пільгу з ПДВ у сумі близько 163 тис. гривень⁹**.

Аудитом встановлено, що ДІНЗ інформувала МОН про результати перевірок та надавала пропозиції щодо вжиття відповідних заходів. З метою вивчення стану прийняття МОН рішень за результатами проведених ДІНЗ перевірок, в ході яких встановлено порушення Ліцензійних умов № 1187 в частині матеріального забезпечення навчального процесу, Рахунковою палатою направлено МОН письмові запити (першому заступнику Міністра Ковтунцю В. В.) на отримання 12 ліцензійних справ, проте **МОН надано лише одну ліцензійну справу** – Державного університету телекомунікацій.

Довідково. Рахунковою палатою направлялись запити про надання ліцензійних справ таких ЗВО: Відокремленого структурного підрозділу "Вінницький коледж будівництва і архітектури Київського національного університету будівництва і архітектури"; Державного університету телекомунікацій; Рівненської філії Приватного

⁹ (95,9 тис. грн + (333,4 тис. грн × 20%).

вищого навчального закладу "Європейський університет", Приватного вищого навчального закладу "Міжнародний коледж Святого Луки"; Приватного вищого навчального закладу "Інститут екранних мистецтв"; Відокремленого підрозділу ПрАТ Приватного вищого навчального закладу "Запорізький інститут економіки і інформаційних технологій" м. Мелітополь; Державного вищого навчального закладу "Київський коледж економіки та менеджменту Міжгалузевої академії управління"; Запорізького коледжу Київського університету культури; Приватного вищого навчального закладу "Академія рекреаційних технологій і права"; Приватного вищого навчального закладу "Міжнародний коледж інновацій і бізнесу"; ТОВ "Бердянський університет менеджменту і бізнесу"; Жмеринської філії Приватного вищого навчального закладу "Університет сучасних знань".

Встановлено, що матеріали ліцензійної справи Державного університету телекомунікацій містили копії документів про наявність у цього ЗВО гуртожитку, пункту харчування та спортивного залу, зокрема наказу МОН від 30.08.2013 № 1250 "Щодо закріплення державного майна за Державним університетом телекомунікацій" та акта прийому – передачі державного майна від 30.08.2013 без номера (учбових корпусів загальною площею 9 563,5 кв. м, гуртожитку загальною площею 6 955,0 кв. м, їдальні загальною площею 107 кв. м, **спортивного залу загальною площею 239,8 кв. м**). Водночас в акті ДІНЗ від 15.11.2016 № 01-13/167-03-06/1 **вказано про відсутність у ЗВО спортивного залу.**

МОН не надано повної інформації про результати розгляду та подальше використання в роботі направлених ДІНЗ пропозицій щодо ЗВО, в яких за результатами перевірок виявлені порушення вимог чинного законодавства і Ліцензійних умов № 1187. МОН повідомлено лише, зокрема, про включення двох ЗВО – порушників (Приватний вищий навчальний заклад "Інститут екранних мистецтв", Вищий навчальний заклад "Відкритий міжнародний університет розвитку людини "Україна") до Річного плану здійснення заходів державного нагляду (контролю) Міністерства освіти і науки України на 2018 рік, затвердженого наказом МОН від 30.11.2017 № 1554.

Аудитом встановлено, що планами діяльності сектору внутрішнього аудиту Міністерства освіти і науки України, затвердженими Міністром освіти і науки України на 2015–2017 роки¹⁰, при проведенні внутрішніх аудитів ЗВО, що належать до сфери управління МОН, не передбачалися перевірки щодо дотримання Ліцензійних умов № 1187.

Таким чином, протягом 2015–2017 років контроль МОН за дотриманням ліцензіатами вимог ліцензійних умов не здійснювався. При цьому на порушення вимог Закону № 222 ці повноваження були делеговані ДІНЗ. Незважаючи на те, що практично всі перевірені ДІНЗ ЗВО допускали порушення ліцензійних умов, МОН не надано повної та достовірної інформації про заходи, вжиті до цих ЗВО, що може свідчити про наявність корупційних ризиків.

¹⁰ Розміщені на сайті Міністерства в вільному доступі. В планах зазначається напрям внутрішнього аудиту, його тема, найменування та місцезнаходження установи, в якій проводиться аудит, період діяльності за який проводиться внутрішній аудит та період проведення внутрішнього аудиту.

Встановлення обмежень на проведення заходів державного нагляду (контролю) та різке зменшення кількості відповідних перевірок навчальних закладів унеможливило дієвий державний контроль за дотриманням ЗВО законодавства в сфері вищої освіти, в тому числі ліцензійних умов, що негативно впливало на якість підготовки фахівців з вищою освітою, а також створювало ризики необґрунтованого отримання ЗВО пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти.

3. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ ПОВНОВАЖЕНЬ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОГНОЗУВАННЯ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ ІЗ ЗДОБУТТЯ ВИЩОЇ ОСВІТИ

3.1. Стан прогнозування обсягів недонадходжень до державного бюджету податку на додану вартість за рахунок податкових пільг за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти

Відповідно до частини другої статті 32 Бюджетного кодексу Мінфін відповідає за складання проекту закону про Державний бюджет України, визначає основні організаційно-методичні засади бюджетного планування, які використовуються для підготовки бюджетних запитів і розроблення проекту Державного бюджету України та прогнозу Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди. Згідно з пунктом 3 частини першої статті 38 Бюджетного кодексу разом з проектом закону про Державний бюджет України, схваленим Кабінетом Міністрів України, подається, зокрема, **перелік пільг з податків і зборів із розрахунком втрат доходів бюджету від їх надання.**

З метою ідентифікації передбачених законодавством податкових пільг, в тому числі податкових пільг з ПДВ, керівництвом ДФС затверджувались довідники, що містили виключні переліки, описи та присвоєні коди. Відповідно до цих довідників у 2015–2016 роках пільзі, передбаченій підпунктом 197.1.2 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу, присвоєно код 14010404, у 2017 році – 14060404 (операції з постачання послуг із здобуття вищої освіти, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами). Окремо облік податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти та прогнозування недонадходжень до державного бюджету від цих пільг не ведеться.

Відповідно до інформації Мінфіну, розрахунок недонадходжень доходів бюджету від надання податкових пільг здійснювався виходячи з даних зведеної інформації ДФС про суми податкових пільг, що є недонадходженнями доходів бюджету у розрізі кодів пільг та видів платежів, з урахуванням індексу споживчих цін та індексу цін виробників, які затверджуються Урядом на відповідний рік. Зокрема, за позиціями щодо податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання освітніх послуг, розмір

яких залежить від інфляційних змін, **враховувався прогнозний індекс споживчих цін на відповідний рік.**

При цьому Мінфіном при прогнозуванні обсягів зазначеної податкової пільги не враховувались демографічні зміни у віковій структурі та чисельності населення України, які безпосередньо впливають на попит населення на послуги із здобуття вищої освіти.

Протягом періоду, що досліджувався, пільги, отримані навчальними закладами, які надавали послуги із здобуття вищої освіти, становили майже **95 відс.** загальної суми податкових пільг за кодом 14010404 (14060404) (табл. 3).

Таблиця 3

Аналіз даних про прогнозовані та фактичні суми недонадходжень до державного бюджету від надання податкових пільг з ПДВ за кодом 14010404 (14060404)

Показники		млн грн		
		2015	2016	2017
Суми недонадходжень до бюджету, на базі яких Мінфін робив розрахунки*		1 906,2	1 631,6	1 962,5
Прогнозована сума недонадходжень до бюджету		2 344,2	1 783,6	2 809,8
Фактичні недонадходження до бюджету всього за кодом пільги (за даними ДФС)		1 966,4	2 368,6	2 713,2
Відхилення сум фактичних недонадходжень до прогнозованих	(+/-)	-377,8	+585,0	-96,6
	(%)	83,9	132,8	96,6
Фактичні недонадходження до бюджету в частині вищої освіти (за даними ДФС)		1 838,7	2 258,4	2 562,2
Питома вага в загальній сумі пільги, %		93,5	95,3	94,4

* За інформацією Мінфіну (лист від 06.04.2018 № 35130-17-10/9616), при проведенні розрахунку прогнозу недонадходжень доходів до Зведеного бюджету України від податкових пільг з податків і зборів на 2015 рік оцінка здійснювалась Мінфіном на базі звітних даних Міндоходів щодо обсягів податкових пільг у 2013 році, на 2016 і 2017 роки – на базі звітних даних ДФС за 2014 і 2015 роки відповідно.

Таким чином, фактичні обсяги податкової пільги за кодом 14010404 (14060404) були наближені до прогнозованих обсягів, розрахованих Мінфіном, тільки у 2017 році, а в 2015–2016 роках ці показники мали суттєві відмінності – 16,1 і 32,8 відс. відповідно. При цьому у періоді, що досліджувався, в середньому понад 94 відс. обсягів цієї пільги сформовано за рахунок пільгового оподаткування операцій з постачання послуг із здобуття вищої освіти і лише біля 6 відс. – операцій з постачання послуг із здобуття професійно-технічної та дошкільної освіти.

Отже, у періоді, що досліджувався, Мінфіном при прогнозуванні недонадходжень до державного бюджету за рахунок застосування податкових пільг з ПДВ при постачанні послуг із здобуття вищої освіти не враховувались всі фактори, які безпосередньо впливають на обсяги цієї пільги. Як наслідок, у 2015–2016 роках фактичні обсяги вказаної податкової пільги мали суттєві відмінності із прогнозованими показниками.

3.2. Оцінка стану обліку суб'єктів господарювання, які користувалися податковими пільгами з податку на додану вартість при здійсненні операцій з постачання послуг із здобуття вищої освіти, та сум, отриманих ними податкових пільг

Податковим кодексом передбачено виконання контролюючими органами функцій з ведення обліку платників податків (підпункт 19¹.1.8 пункту 19¹.1 статті 19¹). Аудитом встановлено, що облік суб'єктів господарювання, які здійснювали операції з постачання послуг із здобуття вищої освіти, як платників податків ПДВ, їх реєстрація платниками ПДВ проводилась на загальних підставах, що регламентовані статтями 180-183 Податкового кодексу та Положенням про реєстрацію платників податку на додану вартість, затвердженим наказом Мінфіну від 14.11.2014 № 1130, зареєстрованим у Мін'юсті 17.11.2014 за № 1456/26233.

З метою дослідження стану здійснення органами ДФС податкового контролю за правомірністю застосування ЗВО податкових пільг з ПДВ при здійсненні операцій з постачання послуг із здобуття вищої освіти, Рахунковою палатою до об'єктів аудиту долучались переліки суб'єктів господарювання, які постачали послуги із здобуття вищої освіти, що формувалися на підставі Реєстру закладів вищої освіти, розміщеного у вільному доступі на офіційному сайті МОН.

За результатами дослідження опрацьованого ДФС переліку ЗВО¹¹ встановлено, що протягом 2015 року на обліку в органах ДФС перебувало **685 ЗВО, що були зареєстровані платниками ПДВ, 2016 року – 600, 2017 року – 590.** При цьому у 2015 році анульовано реєстрацію як платників ПДВ для 97 ЗВО, у 2016 – 23, у 2017 – 19 ЗВО.

Аудитом встановлено, що територіальними органами ДФС не забезпечено належного контролю за ЗВО щодо дотримання вимог Податкового кодексу про обов'язкову реєстрацію платниками ПДВ.

Довідково. Пунктом 181.1 статті 181 розділу V Податкового кодексу передбачено, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених статтею 183 цього Кодексу, крім особи, яка є платником єдиного податку першої - третьої групи.

За результатами порівняльного аналізу стану реєстрації ЗВО як платників ПДВ та сум отриманих ними доходів як неприбутковими організаціями, Рахунковою палатою виявлено низку ЗВО, які мали **обсяги постачання послуг, що сукупно за останні 12 календарних місяців перевищували 1 млн грн, і при цьому вони не перебували на обліку в органах ДФС як платники ПДВ.** Так, за 2015 рік Рахунковою палатою

¹¹ Перелік ЗВО доповнено ДФС відомостями про стан реєстрації платника ПДВ, задекларовані обсяги операцій, нарахованих сум ПДВ (рядки 1, 5, 18 Декларації з ПДВ), загальні суми пільг з ПДВ (звіт про пільги), в тому числі за кодом 14010404 (14060404), суми сплаченого ПДВ та суми переплат за 2015–2017 роки (окремо за роками).

опрацьовано дані податкових звітів про використання коштів неприбуткових установ та організацій¹², зокрема доходів ЗВО державної і комунальної форм власності, отриманих від виготовлення та реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг (код рядка 1.3.4.), доходів від надання платних послуг, пов'язаних з їх основною статутною діяльністю (код рядка 1.3.5.), позиції "доходи, одержані бюджетною установою (організацією), що зараховані на рахунки спеціального фонду цієї установи (організації) згідно із затвердженим у встановленому порядку кошторисом".

Встановлено, що за 2015 рік **90 ЗВО** (перелік наведено в додатку 1) отримано дохід більше 1 млн грн, **однак ці ЗВО не реєструвались і не перебували на обліку в органах ДФС як платники ПДВ**. У подальшому із виявленої кількості ЗВО на облік в органах ДФС як платники ПДВ стали лише **4: у травні 2016 року** зареєструвалися платником ПДВ ВКНЗ "Шосткинське медичне училище" (сума доходу – 1 032 тис. грн) та ДУ "Інститут стоматології та щелепно-лицевої хірургії НАМН України" (сума доходу – 2 220,3 тис. грн); у **січні 2017 року** – Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ (сума доходу 20 170,4 тис. грн); у **жовтні 2017 року** – Одеський державний університет внутрішніх справ (сума доходу – 16 940,7 тис. гривень).

Слід зазначити, що форма Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, затверджена наказом Мінфіну № 553, не містить показників, які б давали можливість під час камеральної перевірки визначити обсяг тих операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, які враховуються при обрахунку сум доходів для обов'язковості реєстрації платника ПДВ, а отже, **здійснити аналіз на підставі даних цього звіту щодо дотримання ЗВО вимог законодавства про обов'язкову реєстрацію платниками ПДВ у 2016–2017 роках неможливо**.

Під час проведення аудиту в ГУ ДФС у Дніпропетровській області, Рахунковою палатою виявлено 9 ЗВО¹³, які не були зареєстровані платниками

¹² Форма затверджена наказом Міндоходів 27.01.2014 № 85 "Про затвердження форми і Порядку складання Податкового звіту про використання коштів неприбуткових установ та організацій", зареєстрованим в Мін'юсті 11.02.2014 за № 276/25053 (далі – наказ Міндоходів № 85). Наказ Міндоходів № 85 з 02.08.2016 втратив чинність відповідно до наказу Мінфіну від 17.06.2016 № 553 "Про затвердження форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації", зареєстрованого в Мін'юсті 07.07.2016 за № 932/29062 (далі – наказ Мінфіну № 553).

¹³ Комунальний вищий навчальний заклад "Криворізький медичний коледж" (код ЄДРПОУ 2011143, загальний обсяг доходів 5,2 млн грн); Комунальний спеціалізований навчальний заклад спортивного профілю "Дніпропетровське вище училище фізичної культури" Дніпропетровської обласної ради (код ЄДРПОУ 4544524, обсяг 12,9 млн грн); Державна установа "Інститут гастроентерології" НАМН України; Комунальний заклад "Дніпропетровський коледж культури і мистецтв" Дніпропетровської міської ради (код ЄДРПОУ 2214490, обсяг 1,5 млн грн); Коледж ракетно-космічного машинобудування Дніпропетровського національного університету (код ЄДРПОУ 21909950, обсяг 1,6 млн грн); Нікопольський медичний коледж (код ЄДРПОУ 2011120, обсяг 1,8 млн грн); Комунальний вищий навчальний заклад "Павлоградський медичний коледж" (код ЄДРПОУ 2011137, обсяг 3,4 млн грн); Донецький юридичний інститут МВС України (код ЄДРПОУ 8571423, обсяг 10,7 млн грн); Комунальний навчальний заклад "Нікопольський педагогічний коледж" Дніпропетровської обласної ради" (код ЄДРПОУ 40710698, обсяг 1,3 млн гривень).

ПДВ і при цьому протягом 2017 року задекларували загальний дохід більше 1 млн гривень. З метою з'ясування обсягів операцій, з яких сформовано задекларований дохід цих ЗВО, за ініціативи Рахункової палати, відділами адміністрування податку на прибуток ДПП та ОДПП, підпорядкованих ГУ ДФС у Дніпропетровській області, надіслані запити щодо розшифровок доходів, зазначених у звітах про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації.

На час завершення аудиту отримано відповіді з детальною розшифровкою доходів від 5 ЗВО¹⁴, згідно з якими: 3 ЗВО надавали послуги (платне навчання, оренда, проживання в гуртожитку, реалізації майна) на суму менше 1 млн грн, а 2 ЗВО¹⁵ за загальною сумою більше 1 млн грн, а отже, вони зобов'язані були зареєструватись платниками ПДВ.

Від інших 4 ЗВО¹⁶ інформація не надійшла, а отже, є ризики порушення ними вимог Податкового кодексу в частині своєчасності реєстрації платниками ПДВ.

Поряд з цим, за результатами опрацювання інформації ДФС про подання ЗВО звітів про суми податкових пільг (далі – звіт про пільги), встановлено, що за 2015 рік 7 ЗВО звітували про суми податкових пільг з ПДВ за кодами 14010404 (14060404), при цьому такі навчальні заклади не були зареєстровані платниками ПДВ або їм анульовано реєстрацію платника ПДВ, у 2016 році виявлено 14 таких закладів, у 2017 році – 13 (додаток 2).

За результатами аудиту, проведеного в ГУ ДФС в Одеській області, встановлено, що вказаний орган ДФС не володіє повною інформацією про ЗВО, які перебували на обліку в Одеській області, а отже, не вживав відповідних заходів контролю щодо своєчасності подання податкової звітності, правомірності отримання податкових пільг та декларування операцій, звільнених від оподаткування ПДВ. Так, при порівнянні даних ГУ ДФС в Одеській області та даних ДФС щодо кількості ЗВО, які перебували на обліку в Одеській області, встановлено, що головне управління під час аудиту не надало інформацію щодо 15 суб'єктів господарювання, які

¹⁴ Лист від 14.03.2018 № 231110 (ДПП у Черчилівському районі), від 14.03.2018 № 5526/10 (ДПП в Соборному районі), від 15.03.2018 № 5388 (ДПП в Шевченківському районі), від 14.03.2018 № 4257/10 (Криворізька південна ОДПП), від 14.03.2018 № 1451/10 (Лівобережна ОДПП).

¹⁵ Комунальний заклад "Дніпропетровський коледж культури і мистецтв" (код ЄДРПОУ 2214490, сума доходу – 1 516,9 тис. грн, анульовано реєстрацію платника ПДВ – 02.07.2007) та Коледж ракетно-космічного машинобудування Дніпропетровського національного університету (код ЄДРПОУ 21909950, сума доходу – 1 618,0 тис. грн, анульовано реєстрацію платника ПДВ – 31.12.2008).

¹⁶ Нікопольський медичний коледж (код ЄДРПОУ 2011120, загальний обсяг доходів 1 825,0 тис. грн); Комунальний вищий навчальний заклад "Павлоградський медичний коледж" (код ЄДРПОУ 2011137, обсяг 3 376,7 тис. грн); Донецький юридичний інститут МВС України (код ЄДРПОУ 8571423, обсяг 10 730,8 тис. грн); Комунальний навчальний заклад "Нікопольський педагогічний коледж" Дніпропетровської обласної ради" (код ЄДРПОУ 40710698, обсяг 1 321,5 тис. гривень).

внесені до Реєстру закладів вищої освіти, провадили діяльність та розташовувались в Одеській області¹⁷.

Водночас аудитом встановлено, що органами ДФС не забезпечено належного контролю за своєчасністю подання ЗВО звітів про отримані податкові пільги з ПДВ.

Через бездіяльність посадових осіб ДФС не забезпечено координацію дій та контроль за роботою її територіальних органів щодо своєчасного застосування до платників податків штрафних санкцій за неподання або несвоєчасне подання звітів про пільги відповідно до змін, внесених до Податкового кодексу Законом України від 21.12.2016 № 1797 "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні" (далі – Закон № 1797), які набрали чинності з **01.01.2017**.

Довідково. Законом № 1797, зокрема, внесено зміни до пункту 46.1 статті 46 Податкового кодексу, які прирівнюють звітність про суми податкових та митних пільг до податкових декларацій, а отже, у разі неподання або несвоєчасного подання платниками податків цих звітів до них застосовуються штрафні санкції, передбачені статтею 120 Податкового кодексу за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності.

Так, в порушення вимог пункту 3 Порядку № 1233 у 2015 році не подавали або несвоєчасно подавали звіти про пільги **70 ЗВО**, або **10,2 відс.** загальної кількості ЗВО – платників ПДВ, у 2016 році – **54**, або **9,0 відс.**, у 2017 – **63 ЗВО**, або **10,7 відс.** (додаток 3). Тобто після запровадження відповідальності платників податків за неподання або несвоєчасне подання звітів про пільги, податкова дисципліна ЗВО в частині подання зазначених звітів погіршилась.

Аудитом встановлено, що ГУ ДФС у м. Києві неодноразово зверталось до ДФС щодо надання роз'яснень про застосування штрафних санкцій за неподання або несвоєчасне подання звітів про пільги (листи від 24.02.2017 № 1523/8/26-15-12-01-15, від 12.05.2017 № 3731/8/26-15-12-01-15), проте зазначені листи залишені ДФС без розгляду.

Також встановлено, що ГУ ДФС у Дніпропетровській області лише у січні 2018 року (лист від 04.01.2018 № 113/8/04-36-12-01-13) направлено запит до ДФС щодо застосування штрафних санкцій відповідно до пункту 120.1 статті 120 Податкового кодексу за неподання або несвоєчасне подання звіту про пільги платниками ПДВ, в тому числі ЗВО. Перевірені в рамках аудиту ГУ ДФС у Львівській та Одеській областях не зверталися до ДФС із порушеного питання.

¹⁷ Одеська національна музична академія імені А. В. Нежданової, Одеський національний медичний університет, Одеський державний університет внутрішніх справ, Військова академія (м. Одеса), Державний вищий навчальний заклад "Білгород-Дністровський морський рибпромисловий технікум", Петрівський державний аграрний технікум, Державний вищий навчальний заклад "Одеський коледж транспортних технологій", Вищий навчальний комунальний заклад "Одеське педагогічне училище", Вищий навчальний комунальний заклад "Білгород-Дністровське педагогічне училище", Вищий навчальний комунальний заклад "Балтське педагогічне училище", Медичне училище ім. В. О. Жуковського, Комунальний заклад "Одеське училище мистецтв і культури імені К. Ф. Данькевича", Ізмаїльський технікум економіки і права, ТОВ "Ізмаїльський інститут водного транспорту", ТОВ "Ізмаїльське медичне училище".

Роз'яснення про застосування штрафних санкцій за несвоєчасне подання (неподання) звіту про пільги **надано ДФС** головним управлінням ДФС в областях, м. Києві, Офісу великих платників податків ДФС **лише у січні 2018 року**¹⁸, тобто майже через рік після набрання чинності відповідними нормами Податкового кодексу та надходження запитів від територіальних органів.

Довідково. Зазначене роз'яснення надано ДФС після завершення Рахунковою палатою аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів, під час якого також досліджувались питання застосування територіальними органами ДФС до платників податків штрафних санкцій за несвоєчасне подання (неподання) звітів про пільги (акт від 12.01.2018 № 16-10/1).

Як наслідок, за результатами аудиту в ГУ ДФС у м. Києві встановлено, що **акти камеральних перевірок за несвоєчасне подання (неподання) ЗВО звітів про пільги протягом 2017 року**¹⁹ посадові особи головного управління почали складати **тільки в грудні 2017 року – січні 2018 року**. Акти камеральних перевірок звітів про пільги за I–IV квартали 2017 року **склалися під час проведення Рахунковою палатою контрольного заходу** (лютий 2018 року). На час завершення аудиту фахівцями ГУ ДФС у м. Києві складено **28 актів камеральних перевірок** з встановленими порушеннями граничних термінів подання звітів про пільги 19 суб'єктами господарювання, до яких **застосовано штрафних (фінансових) санкцій на загальну суму майже 33,0 тис. гривень**.

Довідково. Неподання (крім випадків, якщо податкова декларація не подається відповідно до пункту 49.2 статті 49 цього Кодексу) або несвоєчасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати і сплачувати податки та збори, податкових декларацій (розрахунків), а також іншої звітності, обов'язок подання якої до контролюючих органів передбачено цим Кодексом, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 170 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне подання. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1 020 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне подання (пункт 120.1 статті 120 Податкового кодексу).

Аналогічну ситуацію встановлено під час аудиту в інших ГУ ДФС, зокрема:

в ГУ ДФС у Львівській області у 2017 році вказані штрафні санкції до ЗВО не застосовувались. Так, штрафні санкції за неподання звітів про пільги протягом 2017 року були застосовані до Львівського торговельно-економічного університету лише у **березні 2018 року на суму 510,0 грн** (акт від 27.03.2018 № 157/13-01-12-31/01597980 за неподання звіту за I кв. 2017 року, I пів. 2017 року та 9 міс. 2017 року). При цьому, у разі своєчасного застосування ГУ ДФС у Львівській області до цього ЗВО штрафних санкцій, передбачених пунктом 120.1 статті 120 Податкового кодексу, їх загальна сума становила б **2 210,0 грн** (170 грн + 1020 грн + 1020 гривень). Також за

¹⁸ Лист ДФС від 17.01.2018 № 1390/7/99-99-12-02-04-17.

¹⁹ Відповідно до пункту 3 Порядку № 1233 звіт про пільги подається суб'єктом господарювання за три, шість, дев'ять і дванадцять календарних місяців за місцем його реєстрації протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового періоду.

неподання звіту ДВНЗ "Львівський коледж будівництва, архітектури та дизайну" за 2017 рік у березні 2018 року застосовано штрафну санкцію на суму **1 020,0 грн** (акт від 12.03.2018 № 109/13-01-12-31/01275963, податкове повідомлення-рішення від 13.03.2018 № 0063741231);

в ГУ ДФС у Дніпропетровській області штрафні санкції за несвоєчасне подання або неподання звітів про пільги відповідними ДПП та ОДПП були застосовані до чотирьох ЗВО лише під час проведення Рахунковою палатою аудиту на суму **5,1 тис. грн**²⁰, про що складені акти камеральних перевірок;

в ГУ ДФС у Харківській області три ЗВО протягом 2017 року взагалі не подавали звіти про пільги, а три – з порушенням встановленого терміну, проте штрафні санкції застосовані лише до двох ЗВО наприкінці грудня 2017 року, а по чотирьох ЗВО камеральні перевірки проведені лише під час аудиту Рахункової палати. Загалом до цих ЗВО застосовано штрафних санкцій на суму **2,9 тис. гривень**. При цьому, у разі своєчасного застосування штрафних санкцій, їх загальний розмір становив би **8,0 тис. гривень**.

За інформацією ДФС, до 63 ЗВО, які не подавали або несвоєчасно подавали звіти про пільги протягом 2017 року, застосовано штрафних санкцій на загальну суму **55,3 тис гривень**. Водночас, у разі своєчасного застосування територіальними органами ДФС до цих ЗВО штрафних санкцій, передбачених пунктом 120.1 статті 120 Податкового кодексу, за проведеними Рахунковою палатою розрахунками їх загальна сума становила б **92,7 тис. грн, або на 40 відс. більше**.

Таким чином, неналежний контроль з боку органів ДФС за обліком, реєстрацією суб'єктів господарювання, які здійснюють операції з постачання послуг із здобуття вищої освіти, платниками ПДВ призвів до викривлення звітної інформації про суми податкових пільг за вказані послуги. При цьому є ризики недонадходження до державного бюджету ПДВ від операцій, які здійснюються такими ЗВО та підлягають оподаткуванню цим податком на загальних підставах.

Крім того, незастосування або несвоєчасне застосування територіальними органами ДФС штрафних санкцій, передбачених Податковим кодексом за неподання або несвоєчасне подання звітів про пільги, призводило до зменшення надходжень до державного бюджету, а також погіршення податкової дисципліни ЗВО.

²⁰ Кам'янський державний енергетичний технікум – сума штрафної санкції 170,0 грн (акт від 22.02.2017 № 10297/223-04-12-08-33); Дніпровський державний технікум енергетичних та інформаційних технологій – 680,0 грн. (акт від 23.02.2018 № 10231/04-36-12-13/129320) за неподання звіту за I квартал, 6 місяців, 9 місяців та за рік; Дніпровський державний коледж технологій та дизайну – 170,0 грн (акт від 22.02.2018 № 1005/04-36-12-05/301902); Національна металургійна академія України – 4080,0 грн (акт від 22.02.2018 № 9989/04-36-12-04/2070766) за неподання звіту за I квартал, 6 місяців, 9 місяців та за рік.

3.3. Аналіз та оцінка стану виконання органами Державної фіскальної служби повноважень щодо контролю за правомірністю отримання податкових пільг з податку на додану вартість при здійсненні операцій з постачання послуг із здобуття вищої освіти

Згідно із пунктом 30.8 статті 30 Податкового кодексу контролюючі органи здійснюють контроль за правильністю надання та обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням, наявністю законодавчо визначених напрямів використання (щодо умовних податкових пільг) та своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок надання пільг, у разі надання її на поворотній основі.

Планування документальних планових перевірок таких платників податків здійснювалося на загальних засадах відповідно до вимог наказів ДФС від 04.08.2014 № 26 "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання" (на I–III квартали 2015 року) та Мінфіну від 02.06.2015 № 524 "Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків", зареєстрованого в Мін'юсті 24.06.2015 за № 751/27196.

За інформацією ДФС, згідно з встановленими критеріями відбору до плану-графіка проведення документальних планових перевірок у 2015–2017 роках відбирались лише платники податків, які мали ризики щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи.

До планів-графіків проведення документальних планових перевірок у 2015–2017 роках включено чотири ЗВО, перевірено два: "Класичний приватний університет" і Приватний вищий навчальний заклад "Міжнародний економіко-гуманітарний університет імені академіка Степана Дем'янчука". Органами ДФС порушень щодо застосування цими ЗВО податкових пільг з ПДВ не встановлено. За поясненнями посадових осіб ДФС, перевірку ПРАТ "Міжнародна академія екології та медицини" на час проведення аудиту (до 30.03.2018) було завершено, проте термін винесення податкових повідомлень-рішень не настав. Заплановану перевірку Національного університету "Одеська юридична академія" не проведено через недопуск.

Довідково. У зв'язку з недопуском до проведення документальної планової перевірки Національного університету "Одеська юридична академія" ДПП у Приморському районі м. Одеса ГУ ДФС в Одеській області складено акт від 05.03.2015 № 881/15-53-22-05/20933314. Ухвалою Вищого адміністративного суду України від 04.10.2016 № К/800/53393/15, К/800/53550/15 скасовано наказ ДФС від 20.02.2015 № 169 "Про проведення документальної планової виїзної перевірки Національного університету "Одеська юридична академія" (далі – наказ ДФС № 169), зокрема, зазначено, що підставою для включення до плану-графіка документальних перевірок не може бути отримання заяви про вчинення кримінального правопорушення з вимогою проведення позапланової виїзної документальної перевірки Національного університету "Одеська юридична академія", що була скерована Прокуратурою Одеської області органу ДФС без внесення відповідних відомостей до Єдиного реєстру досудових розслідувань. Проведення досудового розслідування не може бути доказом, за яким визначається ступінь ризику щодо несплати позивачем податків, зборів, контроль за якими покладено на контролюючий орган відповідно до Податкового кодексу. Також у висновку суду

апеляційної інстанції зазначалося, що наказ ДФС № 169 оформлено з порушеннями, оскільки в ньому не зазначено дату початку та тривалість перевірки, посаду та прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку, підставу для проведення перевірки, що встановлено статтею 77 Податкового кодексу.

Крім того, територіальними органами ДФС протягом 2015–2017 років проведено 33 позапланові перевірки ЗВО, за результатами яких, зокрема, донараховано ПДВ у сумі 271,1 тис. грн, з яких до державного бюджету сплачено 247,3 тис. грн, або 91,2 відс. донарахованих.

Відповідно до статті 76 Податкового кодексу камеральній перевірці підлягає податкова звітність суцільним порядком.

Проведення камеральних перевірок регулюється Методичними рекомендаціями щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця, затвердженими наказом Міндоходів від 14.06.2013 № 165.

За результатами камеральних перевірок протягом періоду, що досліджувався, територіальними органами ДФС донараховано майже 2,0 млн грн ПДВ, з яких 1,9 млн грн сплачено до державного бюджету.

Аудитом встановлено, що **органами ДФС не забезпечено якісного проведення камеральних перевірок звітів про пільги, що подавались ЗВО**. Так, Рахунковою палатою за результатами аналізу показників податкових декларацій з ПДВ і звітів про пільги, поданих платниками ПДВ за 2015–2017 роки, встановлено у **185 ЗВО** випадки, коли в податкових деклараціях з ПДВ (рядок 5) зазначались обсяги звільнених від оподаткування ПДВ операцій з надання послуг із здобуття вищої освіти **на загальну суму 1 696,1 млн грн** (у 2015 році – 75 ЗВО на суму 689,0 млн грн, у 2016 – 56 на суму 414,6 млн грн, у 2017 – 54 на суму 592,5 млн грн), а в звітах про пільги суми отриманої податкової пільги не відображались.

Довідково. Наприклад, найбільші суми звільнених від оподаткування ПДВ операцій з надання послуг із здобуття вищої освіти, які були задекларовані та невідображені у звітах про пільги, у 2015 році встановлені в Національному авіаційному університеті – 217,4 млн грн, Сумському національному аграрному університеті – 50,5 млн грн, Вінницькому національному аграрному університеті – 38,2 млн грн; у 2016 році в Приватному акціонерному товаристві "Вищий навчальний заклад "Міжрегіональна академія управління персоналом" – 120,4 млн грн, Сумському національному аграрному університеті – 53,3 млн грн, Львівському торговельно-економічному університеті – 32,8 млн грн; у 2017 році – у Вищому навчальному закладі "Відкритий міжнародний університет розвитку людини "Україна" – 117,4 млн грн, Одеському національному університеті імені І. І. Мечникова – 78,3 млн грн, Сумському національному аграрному університеті – 51,6 млн гривень.

Крім того, проведеним Рахунковою палатою аналізом встановлено випадки, коли **46 ЗВО** у звітах про пільги відображено отримані податкові пільги з ПДВ за кодом 14010404 (14060404) на загальну суму **94,1 млн грн** (у 2015 році – 14 ЗВО на суму 7,1 млн грн, у 2016 році – 16 на суму 43,8 млн грн, у 2017 році – 16 на суму 43,2 млн грн), а в податкових деклараціях з ПДВ (рядок 5) обсяги звільнених від оподаткування ПДВ операцій з надання послуг із здобуття вищої освіти не зазначались.

Довідково. Наприклад, найбільші суми звільнених від оподаткування ПДВ операцій з надання послуг із здобуття вищої освіти, які не були задекларовані та водночас відображені у звітах про пільги, у 2015 році встановлені в Державному закладі "Запорізька медична академія післядипломної освіти Міністерства охорони здоров'я України" – 1,8 млн грн, Буковинському державному фінансово-економічному університеті – 1,4 млн грн, Львівському коледжі транспортної інфраструктури Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна – 1,2 млн грн; у 2016 році – у Вищому державному навчальному закладі України "Буковинський державний медичний університет" – 37,4 млн грн, Державному закладі "Запорізька медична академія післядипломної освіти Міністерства охорони здоров'я України" – 2,1 млн грн, Львівському коледжі транспортної інфраструктури Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна – 1,1 млн грн; у 2017 році – у Вищому державному навчальному закладі України "Буковинський державний медичний університет" – 36,9 млн грн, Екологічному коледжі Львівського національного аграрного університету – 0,9 млн грн, Ужгородському торговельно-економічному коледжі Київського національного торговельно-економічного університету – 0,7 млн гривень.

Таким чином, посадовими особами територіальних органів ДФС не проводилася суцільна звірка даних податкових декларацій з ПДВ та звітів про пільги. Як наслідок, дані про недонадходження до державного бюджету ПДВ від застосування цієї податкової пільги є недостовірними.

Аудитом встановлено, що контроль за наявністю відповідних ліцензій у платників податків, які здійснювали операції з постачання послуг із здобуття вищої освіти, зокрема під час камеральних перевірок, територіальними органами ДФС проводився належно.

Довідково. Підпунктом 19¹.1.4 пункту 19¹.1 статті 19¹ Податкового кодексу визначено, що до основних функцій контролюючих органів віднесено функцію здійснення контролю за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

Так, згідно з даними ГУ ДФС в Одеській області до переліку платників, які користувались податковими пільгами з ПДВ при постачанні послуг із здобуття вищої освіти, включено Приватний вищий навчальний заклад "Інститут післядипломної освіти "Одеський морський тренажерний центр", який протягом 2017 року скористався зазначеною пільгою на суму **311,9 тис. гривень**. За результатами співставлення даних по зазначеному платнику з інформаційними даними МОН щодо ЗВО, **встановлено відсутність зазначеного навчального закладу серед тих, яким видані ліцензії на постачання послуг із здобуття освіти, сертифікати про акредитацію, відомості про які містилися у Реєстрі навчальних закладів Єдиної бази в 2017 році.** Встановлено, що наказом МОН від 09.02.2017 № 25-л ліцензію на провадження освітньої діяльності у сфері вищої освіти серія АВ № 395771 від 26.05.2008 Приватного вищого навчального закладу "Інститут післядипломної освіти "Одеський морський тренажерний центр" визнано недійсною.

Згідно з даними ГУ ДФС у Харківській області, до переліку платників, які користувались податковими пільгами з ПДВ при постачанні послуг із здобуття вищої освіти, включено Приватний вищий навчальний заклад "Інститут сходознавства і міжнародних відносин "Харківський колегіум", який протягом 2015 року скористався зазначеною пільгою на загальну суму **959,2 тис. гривень**. За даними МОН, термін дії ліцензії на провадження освітньої діяльності у сфері вищої освіти закінчився 01.07.2014.

Таким чином, ДФС та її територіальними органами не приділялося належної уваги контролю за достовірністю декларування ЗВО обсягів операцій, звільнених від оподаткування ПДВ, та відображенню сум податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти в звітах про пільги, а також контролю за правомірністю застосування податкових пільг з ПДВ платниками податків при постачанні таких послуг, що створювало ризики недонадходження ПДВ до державного бюджету.

4. СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ НАСЛІДКИ ДІЇ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ ІЗ ЗДОБУТТЯ ВИЩОЇ ОСВІТИ

Частиною другою статті 3 Закону № 1556 визначено, що державна політика у сфері вищої освіти ґрунтується, зокрема, на принципі державної підтримки освітньої, наукової, науково-технічної, мистецької та інноваційної діяльності університетів, академій, інститутів, коледжів, у т.ч. шляхом надання пільг із сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів закладам вищої освіти, що провадять таку діяльність.

Запровадження податкових пільг з ПДВ, зокрема, на освітні послуги має на меті зниження їх вартості для отримувачів цих послуг, а отже, забезпечення рівня доступності вищої освіти для населення. Наявність зазначених податкових пільг в Україні відповідає вимогам європейського законодавства, зокрема статті 132 Директиви № 2006/112/ЄС.

Довідково. Підпунктами "і" та "j" статті 132 Директиви № 2006/112/ЄС передбачено звільнення від оподаткування в суспільних інтересах, зокрема, таких операцій:

(і) навчання дітей або молоді, навчання у школах або вишах, професійне навчання або професійна перепідготовка, включаючи поставку послуг і товарів, тісно з ними пов'язаних, органами, що регулюються публічним правом, які ставлять собі таке навчання за мету, або іншими організаціями, визнаними відповідними Державами-членами як такі, що мають подібні цілі;

(j) **приватна навчальна діяльність учителів у сфері шкільної та вищої освіти.**

За даними Держстату, в Україні діє розвинена мережа закладів вищої освіти (табл. 4).

Таблиця 4

Кількість ЗВО, які діяли в Україні в 2015–2017 роках у розрізі форм власності

Рік	Всього ЗВО*	в тому числі:			
		ЗВО державної і комунальної форми власності		ЗВО приватної форми власності	
		кількість	питома вага, %	кількість	питома вага, %
2015	664	520	78,3	144	21,7
2016	659	525	79,7	134	20,3
2017	661	533	80,6	128	19,4

* наведена в таблиці інформація не включає дані про ЗВО, які перебувають на тимчасово окупованих територіях.

Дані, наведені в таблиці 4, свідчать про сталу динаміку збільшення у періоді, що досліджувався, кількості ЗВО державної і комунальної форми

власності та поступового зменшення ЗВО приватної форми власності. За інформацією МОН, кількість ЗВО державної і комунальної форми власності зростає за рахунок реорганізації ЗВО та відокремлення від них коледжів та інститутів, які раніше мали статус структурних підрозділів. Водночас відбувалося скорочення приватних ЗВО внаслідок зменшення кількості випускників шкіл та зниження доходів населення.

ЗВО розміщені на території України вкрай нерівномірно, що ускладнює доступ до освітніх послуг населення окремих регіонів (додаток 4). Так, найбільшими осередками вищої освіти в Україні є м. Київ (100 ЗВО), Харківська область (65 ЗВО), Дніпропетровська (55 ЗВО), Львівська (43 ЗВО), Одеська (40 ЗВО).

Оплата послуг із здобуття вищої освіти в Україні здійснюється за рахунок двох основних джерел: за державним замовленням оплачується за рахунок бюджетних коштів, на контрактній основі – за рахунок коштів юридичних і фізичних осіб. За даними Держстату²¹, протягом 2015–2017 років чисельність студентів, які здобували вищу освіту за рахунок бюджетних коштів та за рахунок коштів юридичних і фізичних осіб, була майже однаковою – **50,2 відс.** та **49,8 відс.** відповідно (додаток 5).

Проведений Рахунковою палатою аналіз даних щодо обсягів коштів, передбачених у державному бюджеті на фінансування держзамовлення на підготовку фахівців, науково-педагогічних кадрів, а також даних звітності ЗВО, що належать до сфери управління МОН, про надходження до спеціального фонду коштів від надання освітніх послуг, свідчить, що **узагальнені дані ДФС про обсяги податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти є суттєво заниженими і не відображають реальних обсягів державної підтримки цієї галузі шляхом надання таких пільг** (табл. 5).

Довідково. Станом на 22.03.2018 до сфери управління МОН належало 668 ЗВО та їх відокремлених структурних підрозділів – ліцензіатів, або 49,6 відс. загальної кількості. Із загальної кількості студентів, які навчалися за контрактом за кошти юридичних і фізичних осіб, у 2015 році 77,8 відс. навчалися в ЗВО, що належать до сфери управління МОН, у 2016 році – 78,6 відс., у 2017 році – 79,4 відсотка.

Таблиця 5

Розрахунок сум недонадходжень до державного бюджету внаслідок застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти протягом 2015–2017 років

млн грн				
№ з/п	Показники	2015	2016	2017
1	2	3	4	5
1	Операції, які не є об'єктом оподаткування ПДВ, задекларовані ЗВО (за даними ДФС)	11 140,6	14 288,7	16 642,7
2	Фактичні недонадходження ПДВ до бюджету в частині вищої освіти (за даними ДФС)	1 838,7	2 258,4	2 562,2

²¹ У звіті використані дані статистичних бюлетенів про основні показники діяльності вищих навчальних закладів України на початок 2015/16, 2016/17, 2017/18 навчальних років, які оприлюднені на офіційному веб-сайті Держстату.

Продовження таблиці 5

1	2	3	4	5
3	Фактична середня ставка ПДВ (рядок 2/рядок 1 x 100%)*	16,5	15,8	15,4
4	Сума коштів, передбачена у державному бюджеті на фінансування держзамовлення на підготовку фахівців, науково-педагогічних кадрів **	18 926,0	20 905,4	22 149,0
5	Сума надходжень до спеціального фонду бюджету коштів від надання освітніх послуг ЗВО, що належать до сфери управління МОН (за даними МОН)	5 474,3	6 038,4	6 657,6
6	Всього	24 400,3	26 943,8	28 806,6
7	Розрахункова сума недонаходжень ПДВ за рахунок податкової пільги	4 026,0	4 257,1	4 436,2

* Фактична середня ставка податку визначена розрахунково і відображає фактичний рівень оподаткування, що склався щодо бази оподаткування.

** Згідно із постановами Кабінету Міністрів України від 01.07.2015 № 462, від 06.07.2016 № 408 та від 12.07.2017 № 511 про державне замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, на підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів для державних потреб у 2015, 2016 та 2017 роках відповідно.

Отже, навіть за відсутності повної інформації про обсяги коштів, отриманих ЗВО державної форми власності, які не належать до сфери управління МОН, а також коштів, отриманих ЗВО приватної форми власності від надання освітніх послуг у сфері вищої освіти, проведені розрахунки свідчать, що протягом 2015–2017 років державна підтримка вищої освіти за рахунок податкових пільг з ПДВ розрахунково становила близько 12,7 млрд грн, що майже вдвічі більше від офіційних даних ДФС.

Така державна підтримка сприяла зниженню вартості освітніх послуг у сфері вищої освіти, а отже, поліпшенню доступності для населення. Як наслідок, в Україні вартість навчання в ЗВО державної форми власності суттєво нижча, ніж в багатьох інших країнах світу (додаток б).

Проте аудитом встановлено, що на сьогодні не забезпечено належного контролю за обґрунтованістю розрахованої ЗВО державної форми власності вартості освітніх послуг у сфері вищої освіти як за державним замовленням за кошти бюджету, так і за контрактом (договором) за кошти юридичних і фізичних осіб.

За інформацією МОН, контроль за обґрунтованістю розрахунків витрат на навчання одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта за кошти державного бюджету та їх відповідність вимогам Методиці № 346 перевірялося МОН лише на етапі затвердження кошторисів ЗВО, які належать до сфери його управління.

Водночас МОН без пояснень не надано інформацію про показники середньої вартості навчання за державним замовленням у 2015–2017 роках, яка щорічно має надаватись МОН в Мінекономрозвитку відповідно до пункту 5 Методики № 346.

Довідково. Пунктом 5 Методики № 346 передбачено, що державний замовник подає щороку до 1 грудня Мінекономрозвитку інформацію про показники орієнтовної середньої вартості за встановленою зазначеним Міністерством формою.

Проведений Рахунковою палатою аналіз даних Держстату щодо кількості студентів (аспірантів, докторантів), які навчались за рахунок коштів державного бюджету, та обсягів видатків на їх навчання за державним замовленням) засвідчив, що середня вартість навчання одного студента (аспіранта, докторанта) на рік за кошти державного бюджету становила у 2015 році **25,1 тис. грн**, у 2016 – **27,8 тис. грн**, у 2017 – **31,5 тис. грн** (додаток 7). Отже, зростання середньої вартості навчання у 2016 році становило **10,8 відс.** порівняно з 2015 роком, у 2017 – **13,3 відс.** порівняно з 2016 роком, тобто темпи зростання вартості цих освітніх послуг у 2016 році не перевищували індексів споживчих цін на послуги освіти, розраховані Держстатом²², а в 2017 році – перевищили цей показник на 1,4 відсоткові пункти.

Довідково. На запити Рахункової палати, направлені до державних органів, які мають у сфері управління ЗВО, щодо існуючої практики проведення розрахунків вартості навчання фахівців за кошти державного бюджету в рамках державного замовлення, жодним державним органом не надано затверджені на 2015–2017 роки показники вартості навчання одного студента у підпорядкованих їм ЗВО, а також розрахунки обчислення такої вартості. При цьому практично всіма державними органами зазначено, що порядок обрахунку вартості навчання, затверджений Методикою № 346, має системні вади, які зумовлені обмеженістю застосування та відсутністю розроблених порядків проведення розрахунків.

Встановлено, що **перевірка обґрунтованості вартості навчання в підпорядкованих ЗВО за кошти юридичних та фізичних осіб МОН не здійснювалася взагалі.** У поясненні МОН зазначено, що головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, який забезпечує формування державної політики у сфері контролю за цінами та нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності, є Мінекономрозвитку.

Така позиція МОН не відповідає вимогам частини третьої статті 26 Бюджетного кодексу, якою на розпорядників бюджетних коштів в особі їх керівників покладено обов'язок щодо організації та забезпечення внутрішнього аудиту у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах. Крім того, пунктом 6 Наказу № 736/902/758, яким затверджено Порядок надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами, контроль за виконанням цього наказу покладено на заступників міністрів відповідно до розподілу обов'язків.

Вибірковий аналіз даних офіційних веб-сайтів ЗВО засвідчив суттєві коливання середньої вартості освітніх послуг за однаковими спеціальностями в різних ЗВО. Наприклад, середня вартість навчання за контрактом в Національному технічному університеті України "Київський політехнічний інститут" **на 45 відс. вища**, ніж у Національному технічному університеті "Харківський політехнічний університет" (14,7 тис. грн і 8,2 тис. грн на рік відповідно), в Дніпропетровському аграрно-економічному університеті **на 36,6 відс. вища**, ніж у Львівському національному аграрному університеті (8,5 тис. грн і 5,4 тис. грн на рік відповідно), в Національному медичному університеті ім. Богомольця майже **на 17 відс. вища**, ніж в Дніпропетровській медичній академії (17,6 тис. грн і 14,6 тис. грн на рік відповідно).

²² Згідно з даними Держстату індекс споживчих цін на послуги освіти у 2016 році становив 116,5 відс. (до попереднього року), у 2017 році – 111,9 відсотка.

Водночас аналіз даних звітності ЗВО, що належать до сфери управління МОН, про надходження до спеціального фонду коштів від надання освітніх послуг та даних Держстату про кількість студентів, які навчались в державних ЗВО за договорами (контрактами), засвідчив, що середня вартість навчання одного студента у 2015 році складала **9,0 тис. грн** на рік (навчалось 610,5 тис. студентів, надходження до спеціального фонду від надання освітніх послуг – 5 474,3 млн грн), у 2016 році – **10,0 тис. грн** (605,4 тис. студентів, надходження до спеціального фонду – 6 038,4 млн грн), у 2017 році – **10,8 тис. грн** (614,3 тис. студентів – 6 657,6 млн гривень). Отже, зростання середньої вартості навчання за рахунок коштів юридичних і фізичних осіб у 2016 році становило **11,1 відс.** порівняно з 2015 роком, у 2017 році – **8,0 відс.** порівняно з 2016 роком, тобто протягом періоду, що досліджувався, темпи зростання вартості освітніх послуг за рахунок зазначених джерел оплати не перевищували індексів споживчих цін на послуги освіти, розраховані Держстатом.

Аналіз даних Держстату свідчить, що на зростання вартості навчання в ЗВО мали вплив два основних фактори – зростання вартості комунальних послуг та збільшення середньомісячної заробітної плати працівників ЗВО. Так, за даними Держстату, у 2016 році вартість комунальних послуг порівняно з 2015 роком зросла на 35,1 відс., а середньомісячна заробітна плата працівників ЗВО – на 20,3 відс., у 2017 році ці показники порівняно з 2016 роком зросли на 26,7 відс. та 55,4 відс. відповідно.

За даними Мінсоцполітики, ринок праці в Україні характеризується перенасиченням фахівцями в галузях соціальних наук і права та недостатністю спеціалістів переробної промисловості (в середньому 20 відс. вакансій), торгівлі (16 відс. вакансій), транспорту та державного управління (11 відс), кваліфікованих спеціалістів з обслуговування машин і устаткування (15 відс. вакансій). Протягом 2015–2017 років близько **43 відс. безробітних, які перебували на обліку у службі зайнятості, мали вищу освіту** (у 2015 – 211,0 тис. осіб, у 2016 – 168,0 тис. осіб, у 2017 – 152,4 тис. осіб).

Більшість випускників ЗВО не мали гарантованої можливості працевлаштування за отриманою спеціальністю і вимушені були йти на робочі місця, які не потребували наявної освітньої кваліфікації, отримували іншу професію або ставали безробітним. Все більше молодих фахівців обирають трудову міграцію.

Зазначене, зокрема, спричинено неналежним виконанням МОН передбачених пунктом 61 Положення № 630 функцій систематичного відстеження та аналізу потреби вітчизняного ринку праці, внесення пропозицій щодо обсягів і напрямів державної підтримки підготовки фахівців з вищою освітою. Крім того, недостатня узгодженість діяльності МОН з Мінекономрозвитку і Мінфіном у цій сфері призводили до того, що за рахунок бюджетного фінансування і надання податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти здійснювалась підготовка значної кількості спеціалістів, не затребуваних економікою країни, що зумовило безробіття на вітчизняному ринку праці та відтік кваліфікованих кадрів для працевлаштування в інших країнах.

Довідково. За даними Мінсоцполітики, значна кількість випускників ЗВО не мають можливості почати трудову діяльність за фахом. Так, у 2015 році тільки 98,0 тис. випускників ЗВО (22 відс.) отримали направлення на роботу, 33,8 тис. (7,6 відс.) стали на облік в службу зайнятості, при цьому 7,8 тис. з них навчались за державним замовленням. У 2016 році працевлаштовано за направленням 68,2 тис. випускників ЗВО (17,6 відс.), 23,5 тис. (6,0 відс.) отримали статус безробітного, з них 2,4 тис. з них навчались за державним замовленням. У 2017 році 58,9 тис. випускників ЗВО (17,6 відс.) отримали робоче місце за направленням, 15,9 тис. (4,8 відс.) стали на облік в службі зайнятості, 1,2 тис. з них отримали освіту за державним замовленням. Даних про тих, хто працевлаштувався самостійно, а також тих, хто виїхав для роботи за кордон, немає.

Таким чином, МОН, Мінекономрозвитку, Мінфіном не забезпечено належного виконання своїх повноважень щодо здійснення нормативно-правового регулювання у сфері вищої освіти, зокрема в частині розроблення та затвердження порядку розрахунку вартості підготовки за державним замовленням одного фахівця, аспіранта, докторанта. Як наслідок, у періоді, що досліджувався, середня вартість навчання одного студента (аспіранта, докторанта) на рік за кошти державного бюджету в рамках державного замовлення була майже у три рази вища середньої вартості навчання одного студента за кошти юридичних і фізичних осіб.

Протягом 2015–2017 років державна підтримка вищої освіти за рахунок податкових пільг з ПДВ розрахунково становила близько 12,7 млрд грн, що сприяло зниженню вартості освітніх послуг у сфері вищої освіти, а отже, й поліпшенню доступності цих послуг для населення.

ВИСНОВКИ

1. Протягом 2015–2017 років органи державної влади не забезпечили створення дієвої системи контролю за дотриманням законодавства закладами вищої освіти, які отримували державну підтримку, зокрема, у вигляді податкових пільг з податку на додану вартість.

1.1. Через неналежне виконання МОН покладених функцій у частині формування та реалізації державної політики у сфері вищої освіти, а також недостатню узгодженість його діяльності з діяльністю Мінекономрозвитку і Мінфіну у цій сфері у дослідженому періоді за рахунок бюджетного фінансування і надання податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти здійснювалася підготовка значної кількості спеціалістів, не затребуваних економікою країни, що призводило до безробіття на вітчизняному ринку праці.

Так, за даними Мінсоцполітики, ринок праці в Україні характеризується перенасиченням фахівцями в галузях соціальних наук і права та недостатністю спеціалістів переробної промисловості, транспорту і державного управління, кваліфікованих спеціалістів з обслуговування машин і устаткування тощо. Загалом, за даними Мінсоцполітики, протягом 2015–2017 років майже **43 відс. безробітних, які перебували на обліку в службі зайнятості, мали вищу освіту.**

1.2. ДФС не забезпечено належного контролю за повнотою обліку платників податків, які користувалися податковими пільгами з ПДВ при

здійсненні операцій з постачання послуг із здобуття вищої освіти, а також за правильністю визначення сум таких пільг. Згідно з інформацією ДФС за рахунок застосування закладами вищої освіти (далі – ЗВО) вказаної податкової пільги недонадходження ПДВ до державного бюджету за 2015–2017 роки становили близько **6,7 млрд гривень**.

Водночас проведений Рахунковою палатою аналіз даних щодо обсягів коштів, передбачених у державному бюджеті на фінансування державного замовлення на підготовку фахівців, науково-педагогічних кадрів, а також даних звітності ЗВО, що належать до сфери управління МОН, про надходження до спеціального фонду коштів від надання освітніх послуг у сфері вищої освіти (у 2015–2017 роках у цих ЗВО навчалося за контрактом за рахунок коштів юридичних і фізичних осіб близько **80 відс.** загальної кількості студентів) засвідчив, що тільки за цими джерелами оплати освітніх послуг у сфері вищої освіти **сума податкових пільг з ПДВ становила, за розрахунками, близько 12,7 млрд грн, що майже у 2 рази більше, ніж відображено в даних ДФС.**

Отже, **узагальнені дані ДФС про обсяги податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти суттєво занижені і не відображають реальних обсягів державної підтримки цієї сфери шляхом надання таких податкових пільг.**

2. Нормативно-правові акти, що регулювали питання застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти, а також державного контролю за діяльністю навчальних закладів у сфері вищої освіти, у дослідженому періоді були неузгодженими та недосконалыми.

2.1. Стаття 24 Закону України від 01.07.2014 № 1556 "Про вищу освіту" не узгоджувалася з нормами статті 2 Закону України від 02.03.2015 № 222 "Про ліцензування видів господарської діяльності" в частині визначення нормативного акта, який має регулювати суспільні відносини у сфері ліцензування видів господарської діяльності, встановлювати уніфікований порядок їх ліцензування.

Крім того, потребувала приведення у відповідність із частиною тринадцятою статті 13 Закону України "Про ліцензування видів господарської діяльності" частина шоста статті 24 Закону України "Про вищу освіту" щодо органу, який визначає форму та зміст ліцензії.

2.2. До 01.01.2017 підпункт "г" підпункту 197.1.2 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України, яким передбачалося звільнення від оподаткування усіх видів освітньої діяльності, що постачаються вищими навчальними закладами I-IV рівня акредитації, у тому числі для здобуття іншої вищої та післядипломної освіти, не відповідав вимогам законодавства в освітній сфері, оскільки після прийняття Закону України "Про вищу освіту" рівні акредитації ЗВО не було передбачено та запроваджено акредитацію освітніх програм. Таким чином, до 01.01.2017 редакція підпункту "г" підпункту 197.1.2 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України

допускала неоднозначне трактування підстав для застосування ЗВО пільг з ПДВ, що призводило до звернень платників податків до ДФС про надання відповідних роз'яснень.

2.3. Пункт 46 Ліцензійних умов провадження освітньої діяльності закладів освіти, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 30.12.2015 № 1187, не відповідає нормам частини третьої статті 24 Закону України "Про вищу освіту" в частині переліку документів, що підтверджують відповідність закладу освіти вимогам щодо провадження освітньої діяльності у сфері вищої освіти.

2.4. Порядок обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг та постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1233, якою його затверджено, містять посилення на центральні органи виконавчої влади, що припинили свою діяльність внаслідок адміністративної реформи, зокрема на Державну податкову службу і її територіальні органи та Державну митну службу, що потребує відповідного правового врегулювання.

2.5. Після набрання чинності Законом України "Про вищу освіту", яким рівні акредитації ЗВО не передбачено та запроваджено акредитацію освітніх програм, не забезпечено підготовки проектів нормативно-правових актів щодо внесення відповідних змін до законодавства у цій сфері. Зокрема, щодо внесення змін до частин третьої і сьомої статті 2 Закону України від 20.11.2012 № 5499 "Про формування та розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів", пунктів 3 і 5 Методики розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 346, пунктів 4, 14 і 16 Порядку формування державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15.04.2013 № 306, у частині посилення на освітньо-кваліфікаційний рівень у відповідному відмінку та числі і пункту 15 Порядку розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2013 № 363, у частині посилення на I–IV рівень акредитації.

3. МОН протягом 2015–2017 років не забезпечено контролю за дотриманням ліцензіатами вимог ліцензійних умов провадження освітньої діяльності закладів освіти, а також належного керівництва і взаємодії з Державною інспекцією навчальних закладів України (далі – ДІНЗ) у сфері здійснення державного нагляду (контролю) за діяльністю навчальних закладів, що створювало ризики необґрунтованого

застосування ЗВО податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти.

3.1. У 2015–2016 роках МОН не здійснено жодної перевірки ЗВО з питань дотримання ними ліцензійних умов, а також з питань державного нагляду (контролю) за дотриманням ЗВО законодавства у сфері освіти і науки та стандартів освітньої діяльності. Протягом 2017 року МОН **проведено дві позапланові перевірки** Запорізької державної інженерної академії з питань порушення законних прав фізичної особи, під час яких дотримання ліцензійних умов не перевірялось.

Як наслідок, через відсутність належного контролю з боку МОН окремі ЗВО та їх відокремлені структурні підрозділи проводили свою діяльність, не маючи відповідної матеріально-технічної бази, кваліфікованого персоналу, та/або не відповідали іншим встановленим вимогам ліцензійних умов.

При цьому слід зазначити, що **в I півріччі 2015 року та у 2017 році** законодавством було встановлено мораторій на проведення планових перевірок та обмежено проведення позапланових перевірок.

3.2. МОН не забезпечено належної координації дій та взаємодії з ДІНЗ щодо здійснення державного нагляду (контролю) за діяльністю ЗВО. Протягом 2015–2017 років ДІНЗ проведено 171 перевірку ЗВО, під час яких досліджувались і питання дотримання ними ліцензійних умов провадження освітньої діяльності закладів освіти. За результатами перевірок ДІНЗ встановлено непоодинокі факти порушень ліцензійних вимог, у тому числі відсутності відповідної матеріально-технічної бази. Так, за результатами перевірок окремих ЗВО встановлено факти відсутності в них таких обов'язкових інфраструктурних об'єктів, як гуртожитки, спортивні зали, медичні пункти, пункти харчування.

ДІНЗ інформувала МОН про результати проведених перевірок і надавала пропозиції щодо здійснення заходів за їх результатами, але інформація про застосовані МОН заходи впливу на порушників законодавства в ДІНЗ відсутня.

Незважаючи на те, що практично всі ЗВО, перевірені ДІНЗ, допускали порушення ліцензійних умов, **МОН не надана Рахунковій палаті інформація** про стан розгляду і використання матеріалів перевірок ДІНЗ при прийнятті відповідних управлінських рішень, а також про заходи, застосовані Міністерством до цих ЗВО, **що може свідчити про наявність корупційних ризиків.**

Лише два ЗВО, під час перевірки яких ДІНЗ були встановлені суттєві порушення ліцензійних умов, включено МОН до річного плану здійснення заходів державного нагляду (контролю) Міністерства освіти і науки України на 2018 рік, який затверджено наказом МОН від 30.11.2017 № 1554.

3.3. З метою вивчення стану прийняття МОН рішень за результатами перевірок ЗВО, проведених ДІНЗ, під час яких були встановлені факти порушення ними ліцензійних умов у частині матеріального забезпечення навчального процесу, Рахункова палата неодноразово надавала МОН запити на отримання 12 ліцензійних справ, але в порушення вимог статей 32 і 33 Закону

України "Про Рахункову палату" із запитуваних справ МОН надано лише одну ліцензійну справу – Державного університету телекомунікацій.

Встановлено, що матеріали ліцензійної справи Державного університету телекомунікацій містили копії наказу МОН від 30.08.2013 № 1250 "Щодо закріплення державного майна за Державним університетом телекомунікацій" і акта прийняття-передавання державного майна від 30.08.2013 без номера, які засвідчували наявність у цього ЗВО, зокрема, спортивного залу загальною площею 239,8 м². Водночас в акті ДІНЗ від 15.11.2016 № 01-13/167-03-06/1 зазначено про відсутність у Державного університету телекомунікацій спортивного залу.

3.4. Аудит засвідчив, що інформація про ЗВО та їх структурні підрозділи в частині стану ліцензування їх діяльності у сфері вищої освіти, розміщена на офіційному веб-сайті МОН і в Єдиній державній електронній базі з питань освіти, ведення якої забезпечує ДП "Інфоресурс", дає змогу органам ДФС своєчасно відслідковувати ЗВО, які мають діючі ліцензії на проведення діяльності у сфері вищої освіти, та здійснювати контроль за правомірністю застосування ними податкових пільг з ПДВ, передбачених законодавством.

Водночас у МОН не надана Рахунковій палаті узагальнена інформація за 2015–2017 роки про кількість діючих, виданих, переоформлених, анульованих і недійсних ліцензій на провадження діяльності з надання освітніх послуг у сфері вищої освіти, а отже, МОН не забезпечено виконання на належному рівні повноважень органу ліцензування.

4. Аудитом встановлено, що на час перевірки був відсутній належний контроль за обґрунтованістю розрахованої ЗВО державної форми власності вартості освітніх послуг у сфері вищої освіти як за державним замовленням коштами бюджету, так і за контрактом (договором) за рахунок коштів юридичних і фізичних осіб.

Методика розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта має системні недоліки, зумовлені обмеженістю її застосування та відсутністю розроблених МОН, Мінекономрозвитку і Мінфіном на її виконання порядків проведення таких розрахунків.

Крім того, встановлено, що перевірка обґрунтованості вартості навчання у ЗВО, що належать до сфери управління МОН, за рахунок коштів юридичних і фізичних осіб Міністерством не здійснювалася взагалі.

Проведені Рахунковою палатою розрахунки засвідчили, що у 2015–2017 роках середня вартість навчання одного студента (аспіранта, докторанта) за рік коштом державного бюджету в рамках державного замовлення була майже у 3 рази вищою, ніж середня вартість навчання одного студента коштом юридичних і фізичних осіб.

У порушення вимог статей 8, 32 і 33 Закону України "Про Рахункову палату" МОН не надало Рахунковій палаті інформацію про показники

середньої вартості навчання за державним замовленням у 2015–2017 роках у ЗВО, що належать до його сфери управління.

5. ДФС протягом 2015–2017 років не забезпечено здійснення дієвих заходів і координації дій своїх територіальних органів щодо контролю за своєчасною реєстрацією ЗВО як платників ПДВ, повнотою і своєчасністю подання ними звітів про отримані податкові пільги з ПДВ, обґрунтованістю та законністю застосування податкових пільг за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти.

5.1. Аудит засвідчив, що територіальними органами ДФС не забезпечено належного контролю за ЗВО щодо дотримання ними вимог Податкового кодексу України у частині обов'язкової реєстрації як платники ПДВ. За результатами проведеного аналізу встановлено, що у 2015 році **90 ЗВО**, якими отримано дохід більше 1 млн грн протягом вказаного періоду, не реєструвались і не перебували на обліку в територіальних органах ДФС як платники ПДВ. Надалі із виявленої кількості ЗВО на облік у територіальних органах ДФС як платники ПДВ стали лише 4 ЗВО.

Водночас форма звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, затверджена наказом Мінфіну 17.06.2016 № 553, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 07.06.2016 за № 932/29062, не містить показників, за якими можна було б визначити обсяг тих операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню і враховуються при обрахунку сум доходів для обов'язковості реєстрації платника ПДВ, а отже – **здійснити аналіз на підставі даних цього звіту щодо дотримання ЗВО вимог законодавства щодо обов'язкової їх реєстрації як платників ПДВ у 2016–2017 роках неможливо.**

Під час проведення аудиту в ГУ ДФС у Дніпропетровській області Рахунковою палатою виявлені 9 ЗВО, які не були зареєстровані як платники ПДВ і при цьому протягом 2017 року задекларували загальний дохід більше 1 млн гривень. З метою з'ясування обсягів операцій, з яких був сформований задекларований дохід цих ЗВО, за ініціативою Рахункової палати відділами адміністрування податку на прибуток ДПП та ОДПП, підпорядкованих ГУ ДФС у Дніпропетровській області, надіслані запити стосовно розшифрувань доходів, зазначених у звітах про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації. На час завершення аудиту отримано відповіді з детальним розшифруванням доходів від 5 ЗВО, згідно з якими **2 ЗВО** надавали послуги (платне навчання, оренда, проживання в гуртожитку, реалізація майна) за загальною сумою більше 1 млн грн, а отже, вони зобов'язані були зареєструватись як платники ПДВ. Від інших 4 ЗВО на час завершення аудиту інформація не надійшла, отже, є **ризик порушення ними вимог Податкового кодексу України в частині своєчасності реєстрації як платники ПДВ.**

5.2. Територіальними органами ДФС не забезпечено належного контролю за дотриманням платниками податків вимог Податкового кодексу України щодо обґрунтованості застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти. За результатами

опрацювання інформації ДФС про подання ЗВО звітів про суми податкових пільг Рахункова палата встановила, що за 2015 рік **7 ЗВО** звітували про суми податкових пільг з ПДВ за кодами 14010404 (14060404), при цьому такі навчальні заклади або не були зареєстровані як платники ПДВ, або їм анульовано реєстрацію платника ПДВ, у 2016 році виявлено **14 таких закладів**, у 2017 році – **13**.

5.3. Аудитом встановлено, що через невиконання посадовими особами ДФС наданих повноважень не забезпечено координації дій і контролю за роботою її територіальних органів щодо своєчасного застосування до платників податків штрафних санкцій за неподання або несвоєчасне подання звітів про отримані податкові пільги з ПДВ відповідно до змін, внесених до Податкового кодексу України Законом України від 21.12.2016 № 1797 "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні", які набрали чинності з **01.01.2017**.

Так, у порушення вимог пункту 3 постанови Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1233 у 2015 році **70 ЗВО**, або **10,2 відс.** від загальної кількості ВНЗ – платників ПДВ, не подавали або несвоєчасно подавали звіти про отримані податкові пільги з ПДВ, у 2016 році – **54 ЗВО**, або **9,0 відс.**, у 2017 році – **63 ЗВО**, або **10,7 відс.** від загальної кількості ЗВО – платників ПДВ, тобто після запровадження відповідальності платників податків за неподання або несвоєчасне подання звітів про отримані податкові пільги з ПДВ податкова дисципліна ЗВО в частині подання зазначених звітів не тільки не покращилася, а навпаки, погіршилася.

5.4. Незважаючи на запити своїх територіальних органів, у 2017 році ДФС не надавала роз'яснень про застосування штрафних санкцій, передбачених Податковим кодексом України за несвоєчасне подання (неподання) звіту про отримані податкові пільги з ПДВ. Лише у січні 2018 року, тобто майже через рік після впровадження відповідної норми Податкового кодексу України, ДФС надано головним управлінням ДФС в областях, м. Києві, Офісу великих платників податків ДФС роз'яснення із зазначеного питання.

Як наслідок, за результатами камеральних перевірок акти за несвоєчасне подання (неподання) ЗВО звітів про отримані податкові пільги з ПДВ протягом 2017 року посадові особи територіальних органів ДФС почали складати тільки в грудні 2017 року, а саме після проведення Рахунковою палатою в органах ДФС аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів. Незастосування або несвоєчасне застосування територіальними органами ДФС штрафних санкцій, передбачених Податковим кодексом України за неподання або несвоєчасне подання звітів про отримані податкові пільги з ПДВ, призводило до зменшення надходжень до державного бюджету. Так, за інформацією ДФС, тільки до 63 ЗВО, які не подавали або несвоєчасно подавали звіти про отримані податкові пільги з ПДВ протягом 2017 року, застосовано штрафних санкцій на загальну суму

55,3 тис гривень. Водночас у разі своєчасного застосування територіальними органами ДФС до цих ЗВО штрафних санкцій, передбачених пунктом 120.1 статті 120 Податкового кодексу України, їх загальна сума становила б, за розрахунками, **92,7 тис. грн, або на 40 відс. більше.**

5.5. У дослідженому періоді перевітками було охоплено незначну частину ЗВО. Так, до планів-графіків проведення документальних планових перевірок у 2015–2017 роках включено чотири ЗВО, проведено перевірки двох навчальних закладів. Крім того, територіальними органами ДФС протягом 2015–2017 років проведено 33 позапланові перевірки ЗВО, за результатами яких, зокрема, донараховано 271,1 тис. грн ПДВ, з яких до державного бюджету сплачено 247,3 тис. грн (91,2 відс. від донарахованих).

5.6. Аудит засвідчив, що **територіальними органами ДФС не забезпечено якісного проведення камеральних перевірок звітів про пільги, що подавалися ЗВО.** Рахунковою палатою за результатами аналізу показників податкових декларацій з ПДВ і звітів про отримані податкові пільги з ПДВ, поданих платниками ПДВ за 2015–2017 роки, встановлено **185 випадків**, коли ЗВО в податкових деклараціях з ПДВ зазначались обсяги звільнених від оподаткування ПДВ операцій з надання послуг із здобуття вищої освіти **на загальну суму 1 696,1 млн грн** (у 2015 році – 75 ЗВО на суму 689,0 млн грн, у 2016 році – 56 ЗВО на суму 414,6 млн грн, у 2017 році – 54 ЗВО на суму 592,5 млн грн), а у звітах про отримані податкові пільги з ПДВ ними не відображались суми отриманої такої податкової пільги.

Крім того, аналіз, проведений Рахунковою палатою, засвідчив **46 випадків**, коли ЗВО у звітах про отримані податкові пільги відображали такі пільги на загальну суму **94,1 млн грн** (у 2015 році – 14 ЗВО на суму 7,1 млн грн, у 2016 році – 16 ЗВО на суму 43,8 млн грн, у 2017 році – 16 ЗВО на суму 43,2 млн грн), а в податкових деклараціях з ПДВ ними не зазначались обсяги звільнених від оподаткування ПДВ операцій з надання послуг із здобуття вищої освіти.

Під час камеральних перевірок контроль за наявністю відповідних ліцензій у платників податків, які здійснювали операції з постачання послуг із здобуття вищої освіти, територіальними органами ДФС проводився на неналежному рівні. Так, аудитом виявлено два ЗВО, які звітували про отримані податкові пільги з ПДВ за операціями з постачання послуг із здобуття вищої освіти після припинення дії ліцензій на здійснення цього виду діяльності.

ПРОПОЗИЦІЇ

1. Поінформувати Верховну Раду України про результати аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання навчальними закладами послуг із здобуття вищої освіти.

2. Відомості у формі рішення Рахункової палати про результати аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання навчальними закладами послуг із здобуття вищої освіти надіслати Кабінету Міністрів України та запропонувати надати доручення:

МОН забезпечити розроблення та подання на розгляд Кабінету Міністрів України проектів нормативно-правових актів, зокрема, щодо:

- узгодження норм статті 24 Закону України "Про вищу освіту" із нормами Закону України "Про ліцензування видів господарської діяльності" в частині визначення нормативного акта, який має регулювати суспільні відносини у сфері ліцензування видів господарської діяльності, встановлювати уніфікований порядок їх ліцензування, враховуючи зміни, внесені законами України від 26.11.2015 № 835 "Про внесення змін до Закону України "Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців" та деяких інших законодавчих актів України щодо децентралізації повноважень з державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань" і від 06.10.2016 № 1666 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення державної реєстрації прав на нерухоме майно та захисту прав власності";

- приведення пункту 46 Ліцензійних умов провадження освітньої діяльності закладів освіти у відповідність з нормами частини третьої статті 24 Закону України "Про вищу освіту" в частині доповнення переліку документів, що підтверджують відповідність закладу освіти вимогам щодо провадження освітньої діяльності у сфері вищої освіти, експертним висновком Національного агентства із забезпечення якості вищої освіти;

- внесення змін до частин третьої і сьомої статті 2 Закону України від 20.11.2012 № 5499 "Про формування та розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів", пунктів 3 і 5 Методики розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, пунктів 4, 14 і 16 Порядку формування державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів у частині посилання на освітньо-кваліфікаційний рівень у відповідному відмінку та числі і пункту 15 Порядку розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів у частині посилання на I–IV рівень акредитації;

МОН, Мінекономрозвитку, Мінфіну:

- підготувати пропозиції щодо шляхів проведення реформи системи фінансово-економічних відносин у сфері здобуття вищої освіти, в тому числі удосконалення та підвищення ефективності системи державної підтримки у сфері вищої освіти з метою посилення відповідальності МОН при виконанні повноважень з формування та реалізації державної політики у зазначеній

сфері, а також підвищення якості та доступності послуг із здобуття вищої освіти для населення;

- на виконання вимог пункту 3 Методики розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта забезпечити розроблення та затвердження порядку розрахунку закладами, установами вартості підготовки за державним замовленням одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта, слухача за освітньо-кваліфікаційним рівнем, науковим ступенем, спеціальністю, напрямом підготовки, галуззю знань, видом економічної діяльності (для професійно-технічного навчального закладу), професією та формою навчання на плановий рік.

3. Рішення Рахункової палати та Звіт надіслати Державній фіскальній службі України і рекомендувати:

- вжити заходів щодо усунення недоліків і порушень, встановлених під час аудиту;

- забезпечити систематичний і дієвий контроль за наявністю у навчальних закладів ліцензій на право здійснення діяльності із надання освітніх послуг, зокрема під час проведення камеральних перевірок;

- підвищити якість контрольних заходів за достовірністю декларування ЗВО обсягів операцій, звільнених від оподаткування ПДВ, і відображення сум податкових пільг з ПДВ у звітах про отримані податкові пільги;

- підготувати пропозиції щодо внесення змін до форми звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, які б давали можливість визначити обсяг тих операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню і враховуються при обрахунку сум доходів для обов'язковості реєстрації платника ПДВ;

- з метою поліпшення ситуації із звітуванням платниками податків про отримані ними податкові пільги вжити заходів, спрямованих на забезпечення своєчасного застосування територіальними органами ДФС штрафних санкцій, передбачених Податковим кодексом України за такі порушення.

4. Рішення Рахункової палати та Звіт надіслати Міністерству освіти і науки України і рекомендувати:

- вжити заходів щодо усунення недоліків і порушень, встановлених під час аудиту;

- забезпечити ефективне виконання функцій органу ліцензування в частині контролю за дотриманням ліцензіатами, насамперед ЗВО приватної форми власності, ліцензійних умов провадження освітньої діяльності закладів освіти;

- скасувати наказ ДІНЗ від 04.07.2012 № 28-а "Про затвердження програм державного інспектування вищих навчальних закладів" у частині проведення перевірок дотримання вищими навчальними закладами Ліцензійних умов надання освітніх послуг у сфері вищої освіти;

- запровадити формування узагальненої інформації про кількість діючих, виданих, переоформлених, анульованих і недійсних ліцензій на провадження діяльності з надання освітніх послуг у сфері вищої освіти;

- забезпечити здійснення заходів внутрішнього аудиту діяльності ЗВО, що належать до сфери управління МОН, зокрема щодо перевірки проведених ними розрахунків обґрунтованості та відповідності вимогам чинного законодавства вартості навчання фахівців з вищою освітою на умовах контрактів (договорів) коштом юридичних і фізичних осіб;

- розробити та запровадити порядок взаємодії та інформаційного обміну між Міністерством освіти і науки України та новоствореною Державною службою якості освіти України при здійсненні заходів державного нагляду (контролю) за дотриманням закладами освіти вимог чинного законодавства у сфері вищої освіти;

- забезпечити щорічне надання Рахунковій палаті інформації про показники середньої вартості підготовки за державним замовленням одного фахівця, аспіранта, докторанта, слухача за освітньо-кваліфікаційним рівнем, науковим ступенем, спеціальністю, напрямом підготовки, галуззю знань, професією та формою навчання на відповідний плановий рік за ЗВО, що належать до сфери управління Міністерства, у терміни та за формою, передбаченими пунктом 5 Методики розрахунку орієнтовної середньої вартості підготовки одного кваліфікованого робітника, фахівця, аспіранта, докторанта.

Член Рахункової палати

Ц. Г. Огонь

Інформація щодо сум отриманих доходів ЗВО (не реєструвались платниками ПДВ) протягом 2015 року (більше 1 000,0 тис. грн)

тис. грн

№ з/п	Повна назва ЗВО (установи)	Код ЄДРПОУ	Сума доходів
1	Полтавський політехнічний коледж НТУ "Харківський політехнічний інститут"	00216208	2 200,9
2	Одеський технічний коледж Одеської національної академії харчових технологій	00389162	2 966,3
3	Відокремлений структурний підрозділ Городищенський коледж Уманського національного університету садівництва	00729043	1 098,4
4	Вищий комунальний навчальний заклад "Шосткинське медичне училище"	01204259	1 032,7
5	Міжгірський медичний коледж	02010729	1 198,8
6	Комунальний заклад охорони здоров'я Ізюмський медичний коледж	02010882	1 076,2
7	КВНЗ "Новоселицький медичний коледж Буковинського ДМУ "	02010988	1 543,6
8	Гайсинський медичний коледж	02011019	1 252,4
9	Могилів-Подільський медичний коледж	02011054	2 525,4
10	Криворізький медичний коледж, заснований на спільній власності територіальних громад сіл, селищ і міст Дніпропетровської області	02011143	4 257,4
11	КВНЗ "Бердичівський медичний коледж"	02011278	3 014,6
12	Коломийський медичний коледж імені І.Франка	02011338	4 968,1
13	Олександрійське медичне училище	02011387	2 362,0
14	КВНЗ "Первомайський медичний коледж"	02011462	1 818,2
15	ДУ "Інститут стоматології та щелепно-лицевої хірургії НАМН України"	02012102	2 220,3
16	Житомирський коледж культури і мистецтв ім. Івана Огієнка	02214596	1 088,6
17	КВНЗ Київської обласної ради "Коледж культури і мистецтв"	02214938	1 486,2
18	Економіко-технологічний технікум Херсонського НТУ	04606633	1 172,3
19	Рокитнівське медичне училище	05507028	1 252,7
20	Гвардійський факультет військової підготовки імені Верховної Ради України Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут"	07905262	7 771,6
21	Національна академія сухопутних військ імені гетьмана Петра Сагайдачного	08410370	10 192,5
22	Харківський національний університет внутрішніх справ	08571096	32 565,7
23	Донецький юридичний інститут МВС України	08571423	5 603,4
24	Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ	08571446	20 170,4
25	Одеський державний університет внутрішніх справ	08571570	16 940,7
26	Дунайський інститут Національного університету "Одеська морська академія"	22515785	10 610,4
27	Миколаївський міжрегіональний інститут розвитку людини вищого навчального закладу "Відкритий міжнародний університет розвитку людини "Україна"	23625234	8 073,1
28	Військова академія (м. Одеса)	24983020	8 747,7
29	Львівська філія Національного університету харчових технологій	25256628	1 137,4
30	Сумська філія Харківського національного університету внутрішніх справ	25576037	4 185,5
31	Новокаховський гуманітарний інститут вищого навчального закладу "Відкритий міжнародний університет розвитку людини "Україна"	25647582	4 895,8
32	Сарненський педагогічний коледж Рівненського ДГУ	25737015	1 302,0
33	Криворізький факультет Запорізького національного університету	25756696	2 325,0
34	Житомирський інститут культури і мистецтв Національної академії керівних кадрів культури і мистецтв	25838555	2 251,7
35	Кам'янець-Подільська філія Національного університету харчових технологій	25993982	1 081,8
36	Первомайський політехнічний інститут Національного університету кораблебудування імені адмірала Макарова	26231984	2 593,5
37	Вінницьке відділення Київського фінансово-економічного коледжу Національного університету державної податкової служби України	26335459	1 435,0
38	Технічний коледж Луцького національного технічного університету	26415046	1 591,0
39	Закарпатська академія мистецтв	26465086	1 100,4
40	Київський коледж міського господарства Академії муніципального управління	26477001	2 148,1
41	Навчально-консультаційний центр Національного транспортного університету у м. Кривий Ріг	33059805	2 584,2

№ з/п	Повна назва ЗВО (установи)	Код ЄДРПОУ	Сума доходів
42	Кіровоградський машинобудівний коледж Кіровоградського національного технічного університету	33083309	1 444,1
43	Харківський торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету	33297907	7 674,8
44	Харківський торговельно-економічний коледж КНТЕУ	33297933	3 616,6
45	Шепетівський коледж Подільського державного аграрно-технічного університету	34363226	1 010,4
46	Вишнянський коледж Львівського національного аграрного університету	34387399	1 406,1
47	Відокремлений структурний підрозділ "Василівський коледж Таврійського державного агротехнологічного університету"	34524531	1 721,6
48	Волинський коледж Національного університету харчових технологій	34804384	4 112,0
49	Косівський інститут прикладного та декоративного мистецтва Львівської національної академії мистецтв	34857824	1 011,6
50	Кам'янець-Подільське відділення Київського фінансово-економічного коледжу Національного університету державної податкової служби України	35023972	1 666,7
51	Івано-Франківський коледж Львівського національного аграрного університету	35171187	1 976,6
52	Харківський інститут фінансів Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі	35429942	3 979,5
53	Державна навчально-наукова установа "Академія фінансового управління"	35531764	4 027,9
54	Навчально-консультаційний центр Національного транспортного університету	35691443	1 075,3
55	Вінницький коледж Національного університету харчових технологій	35725833	4 922,1
56	Морехідне училище ім. О. І. Маринеска НУ "Одеська морська академія"	36231765	7 918,6
57	Відокремлений структурний підрозділ Національного авіаційного університету Слов'янський коледж Національного авіаційного університету	36309003	1 086,4
58	Економіко-гуманітарний факультет Запорізького національного університету	36448505	2 147,9
59	Міжгалузевий інститут післядипломної освіти Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут"	36627007	2 579,9
60	ВНКЗ "Балтське педагогічне училище"	36642931	1 085,2
61	Медичний коледж Запорізького державного медичного університету	36803189	3 235,4
62	Миколаївський коледж бізнесу і права Вищого навчального закладу Укоопспілки "Полтавський університет економіки і торгівлі"	36984810	2 809,5
63	Відокремлений структурний підрозділ Навчально-науковий інститут підприємництва та перспективних технологій Національного університету "Львівська політехніка"	37073535	5 925,8
64	Запорізький гуманітарний коледж Запорізького національного технічного університету	37255750	1 316,2
65	Миргородський художньо-промисловий коледж імені М. В. Гоголя Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка	37829171	1 187,4
66	Гірничий коледж ДВНЗ "Криворізький національний університет"	37861922	1 037,7
67	Нікопольське педагогічне училище ДВНЗ "Криворізький національний університет"	37861938	1 138,6
68	Автотранспортний коледж ДВНЗ "Криворізький національний університет"	37861985	1 044,8
69	Відокремлений структурний підрозділ Національного авіаційного університету "Кіровоградська льотна академія Національного авіаційного університету"	37939527	28 577,0
70	Відокремлений структурний підрозділ Технологічний коледж Національного університету "Львівська політехніка"	38008357	2 757,1
71	Горлівський інститут іноземних мов Державного вищого навчального закладу "Донбаський державний педагогічний університет"	38177129	1 584,3
72	Ужгородський торговельно-економічний коледж Київського національного торговельно-економічного університету	38343800	3 611,9
73	Івано-Франківський коледж ресторанного сервісу і туризму Національного університету харчових технологій	38376658	5 183,8

Продовження додатка 1

№ з/п	Повна назва ЗВО (установи)	Код ЄДРПОУ	Сума доходів
74	Вінницький коледж економіки та підприємництва Тернопільського національного економічного університету	38417484	1 204,8
75	Державний вищий навчальний заклад "Київський транспортно-економічний коледж" Національного транспортного університету	38488246	4 243,7
76	Миколаївський коледж Вищого навчального закладу "Відкритий міжнародний університет розвитку людини "Україна"	38537722	1 180,4
77	Івано-Франківський коледж фізичного виховання Національного університету фізичного виховання і спорту України	38546627	3 083,4
78	Житомирський автомобільно-дорожній коледж Національного транспортного університету	38650457	5 013,3
79	Надвірнянський коледж Національного транспортного університету	38651796	1 977,0
80	"Вінницький коледж будівництва і архітектури Київського національного університету будівництва і архітектури"	38814461	1 483,3
81	Березнівський лісотехнічний коледж Національного університету водного господарства та природокористування	38892679	2 276,4
82	Львівський коледж Державного університету телекомунікацій	38898314	2 891,7
83	Первомайський коледж Національного університету кораблебудування імені адмірала Макарова	38996172	3 002,7
84	Київський транспортно-технологічний коледж Київської державної академії водного транспорту імені гетьмана Петра Конашевича-Сагайдачного	39033981	2 581,3
85	Львівський коледж транспортної інфраструктури Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна	39044066	7 309,7
86	Черкаський інститут пожежної безпеки імені Героїв Чорнобиля Національного університету цивільного захисту України	39117736	5 244,7
87	Комсомольський політехнічний коледж Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського	39248242	1 055,2
88	Коледж економіки і технологій Чернігівського національного технологічного університету	39375131	2 439,2
89	Відокремлений структурний підрозділ – Хмельницький політехнічний коледж Національного університету "Львівська політехніка"	39817752	2 872,2
90	Житомирський технологічний коледж Київського національного університету будівництва і архітектури	39891833	2 356,1

Інформація про ЗВО, які звітували про суми податкових пільг з ПДВ (згідно зі звітами про пільги) за кодами 14010404 (14060404), при цьому такі заклади не реєструвались платниками ПДВ або їм анульовано реєстрацію платника ПДВ протягом 2015–2016 років

тис. грн

№ з/п	Назва платника	Код ЄДРПУО	Сума пільг з ПДВ
2015 рік			
1	Державний заклад "Запорізька медична академія післядипломної освіти Міністерства охорони здоров'я України"	01896694	1 845,3
2	Луцький біотехнічний інститут Приватного вищого навчального закладу "Міжнародний науково-технічний університет імені академіка Юрія Бугая"	21744259	242,9
3	Навчально-консультаційний центр Національного транспортного університету у м. Івано-Франківську	35691443	215,1
4	Світловодський політехнічний коледж Кіровоградського національного технічного університету	38340333	32,5
5	Ужгородський торговельно-економічний коледж Київського національного торговельно-економічного університету	38343800	621,0
6	Львівський коледж транспортної інфраструктури Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту (імені академіка) В. Лазаряна	39044066	1 226,1
7	Миколаївський коледж транспортної інфраструктури Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна	39044071	441,2
2016 рік			
1	Державний вищий навчальний заклад "Чернівецький коледж дизайну та економіки"	00301990	211,2
2	Державний заклад "Запорізька медична академія післядипломної освіти Міністерства охорони здоров'я України"	01896694	2 093,6
3	Вищий державний навчальний заклад України "Буковинський державний медичний університет"	02010971	37 393,3
4	Калуський коледж культури і мистецтв	02214656	116,6
5	Харківський механічний технікум ім. О. О. Морозова	21188189	41,5
6	Промислово-економічний коледж Національного авіаційного університету	21573906	440,1
7	Луцький біотехнічний інститут Приватного вищого навчального закладу "Міжнародний науково-технічний університет імені академіка Юрія Бугая"	21744259	211,3
8	Екологічний коледж Львівського національного аграрного університету	34387378	726,2
9	Навчально-консультаційний центр Національного транспортного університету у м. Івано-Франківську	35691443	145,7
10	Світловодський політехнічний коледж Кіровоградського національного технічного університету	38340333	23,5
11	Ужгородський торговельно-економічний коледж Київського національного торговельно-економічного університету	38343800	707,4
12	Волинський коледж Приватного вищого навчального закладу "Міжнародний науково-технічний університет імені академіка Юрія Бугая"	38690505	60,3
13	Львівський коледж транспортної інфраструктури Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту (імені академіка) В. Лазаряна	39044066	1 105,6
14	Миколаївський коледж транспортної інфраструктури Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна	39044071	439,2

№ з/п	Назва платника	Код ЄДРПОУ	Сума пільг з ПДВ
2017 рік			
1	Державний вищий навчальний заклад "Чернівецький коледж дизайну та економіки"	00301990	261,9
2	Харківський ордена "Знак Пошани" електромеханічний технікум транспортного будівництва	01393119	501,6
3	Державний заклад "Запорізька медична академія післядипломної освіти Міністерства охорони здоров'я України"	01896694	3 169,2
4	Вищий державний навчальний заклад України "Буковинський державний медичний університет"	02010971	36 854,8
5	Харківський механічний технікум ім. О. О. Морозова	21188189	47,3
6	Київська дитяча Академія мистецтв	21594647	258,0
7	Луцький біотехнічний інститут Приватного вищого навчального закладу "Міжнародний науково-технічний університет імені академіка Юрія Бугая"	21744259	201,3
8	Обласний комунальний заклад "Харківське художнє училище"	24282931	184,2
9	Екологічний коледж Львівського національного аграрного університету	34387378	946,6
10	Олександрійський технікум Білоцерківського національного аграрного університету	35155102	62,3
11	Світловодський політехнічний коледж Кіровоградського національного технічного університету	38340333	19,0
12	Ужгородський торговельно-економічний коледж Київського національного торговельно-економічного університету	38343800	652,9
13	Волинський коледж Приватного вищого навчального закладу "Міжнародний науково-технічний університет імені академіка Юрія Бугая"	38690505	70,9

Інформація щодо невідповідності даних у деклараціях з ПДВ та звітах про пільги у розрізі ЗВО за 2015–2017 роки

тис. грн

№ з/п	Назва	Код ЄДРПОУ	Рядок 5 Декларації з ПДВ	Сума пільг за даними Звіту 1-ПІ
2015 рік				
1	Державний вищий навчальний заклад "Червоноградський гірничо-економічний коледж"	00173485	1 527,0	0,0
2	Державний вищий навчальний заклад "Дніпропетровський індустріальний коледж"	00193387	939,1	0,0
3	Державний вищий навчальний заклад "Калуський політехнічний коледж"	00208781	187,1	0,0
4	Інститут овочівництва і баштанництва Національної академії аграрних наук України	00497124	0,2	0,0
5	Вінницький національний аграрний університет	00497236	38 239,0	0,0
6	Національний авіаційний університет	01132330	217 365,0	0,0
7	Вищий комунальний навчальний заклад "Шосткинське медичне училище" Сумської обласної ради	01204259	307,7	0,0
8	Полтавський комерційний технікум	01566264	1 196,1	0,0
9	Львівський торговельно-економічний університет	01597980	34 697,8	0,0
10	Закарпатський базовий державний медичний коледж	02010706	2 976,5	0,0
11	Нікопольське медичне училище, засноване на спільній власності територіальних громад сіл, селищ, міст Дніпропетровської області	02011120	101,6	0,0
12	Павлоградське медичне училище, засноване на спільній власності територіальних громад, сіл, селищ, міст Дніпропетровської області	02011137	495,8	0,0
13	Івано-Франківський базовий медичний коледж	02011321	5 523,4	0,0
14	Комунальний вищий навчальний заклад Київської обласної ради "Чорнобильський медичний коледж"	02011344	257,3	0,0
15	Комунальний вищий навчальний заклад Київської обласної ради "Макарівський медичний коледж"	02011350	274,5	0,0
16	Конотопське медичне училище-комунальний заклад Сумської обласної ради	02011551	57,5	0,0
17	Глухівське медичне училище-комунальний заклад Сумської обласної ради	02011568	116,3	0,0
18	Херсонський базовий медичний коледж Херсонської обласної ради	02011657	6 589,8	0,0
19	Національний інститут раку	02011976	4 308,9	0,0
20	Державна установа "Інститут стоматології та щелепно-лицевої хірургії Національної академії медичних наук України"	02012102	393,8	0,0
21	Державна установа "Інститут неврології, психіатрії та наркології Національної академії медичних наук України"	02012148	0,2	0,0
22	Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля	02070714	18 888,7	0,0
23	Кременчуцький педагогічний коледж імені А. С. Макаренка	02125496	1 265,1	0,0
24	Херсонський державний університет	02125609	27 154,2	0,0
25	Національна академія керівних кадрів культури і мистецтв	02214142	762,0	0,0
26	Комунальний вищий навчальний заклад "Олександрійське училище культури"	02214691	14,6	0,0
27	Київський інститут музики ім. Р. М. Глієра	02214923	5 620,0	0,0
28	Комунальний заклад Львівської обласної ради "Дрогобицьке державне музичне училище ім. В. Барвінського"	02215029	292,2	0,0
29	Український гідрометеорологічний інститут Державної служби України з надзвичайних ситуацій та НАН України	02572508	469,7	0,0
30	Приватний вищий навчальний заклад Товариства сприяння обороні України "Фастівський автомобільно-дорожній технікум"	02722849	355,9	0,0
31	Хустський технічний коледж Товариства сприяння оборони України	02724481	210,5	0,0
32	Харківська державна академія фізичної культури	02928261	2 017,3	0,0
33	Державна Установа "Інститут морської біології НАН України"	03534529	1 359,3	0,0
34	Сумський національний аграрний університет	04718013	50 540,3	0,0

№ з/п	Назва	Код ЄДРПОУ	Рядок 5 Декларації з ПДВ	Сума пільг за даними Звіту 1-ПП
35	Державна організація (установа, заклад) "Науковий центр аерокосмічних досліджень Землі Інституту геологічних наук НАН України"	04778363	200,0	0,0
36	Національна академія статистики, обліку та аудиту	04837462	23 532,7	0,0
37	Інститут теоретичної фізики ім. М. М. Боголюбова НАН України	05417124	1,7	0,0
38	Національний науковий центр "Інститут виноградарства і виноробства імені В. Є. Таїрова"	05431532	402,0	0,0
39	Каховський державний агротехнічний коледж	05453568	173,8	0,0
40	Науково-дослідний центр індустріальних проблем розвитку НАН України	05481984	9,0	0,0
41	Державна установа "Національний інститут серцево-судинної хірургії імені М.М.Амосова Національної академії медичних наук України"	05493562	38,4	0,0
42	Інститут ветеринарної медицини Національної академії аграрних наук України	05510830	528,7	0,0
43	Інститут проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України	05539991	4,5	0,0
44	Дніпропетровський державний інститут фізичної культури і спорту	05540712	3 711,9	0,0
45	Комунальний вищий навчальний заклад "Новоград-Волинський медичний коледж" Житомирської обласної ради	13552505	3 361,6	0,0
46	Приватний вищий навчальний заклад "Кременчуцький університет економіки, інформаційних технологій і управління"	13951369	1 870,5	0,0
47	Державний вищий навчальний заклад "Міжгалузева академія управління"	19487231	1 574,2	0,0
48	Дипломатична академія України при Міністерстві закордонних справ України	20062173	2 194,1	0,0
49	Державний вищий навчальний заклад "Миколаївський політехнічний коледж"	20915954	587,5	0,0
50	Національний університет "Острозька академія"	22554101	13 748,7	0,0
51	Академія муніципального управління	22927068	8 985,1	0,0
52	Українська військово-медична академія	22998499	9 879,1	0,0
53	Приватний вищий навчальний заклад "Європейський університет"	24366800	22 469,6	0,0
54	Нікопольська філія Приватного вищого навчального закладу "Європейський університет"	24366800	22 469,6	0,0
55	Чернігівська філія Приватного вищого навчального закладу "Європейський університет"	24366800	22 469,6	0,0
56	Кримська філія Приватного вищого навчального закладу "Європейський університет"	24366800	22 469,6	0,0
57	Нетішинська філія Приватного вищого навчального закладу "Європейський університет"	24366800	22 469,6	0,0
58	Львівська філія Приватного вищого навчального закладу "Європейський університет"	24366800	22 469,6	0,0
59	Конотопська філія Приватного вищого навчального закладу "Європейський університет"	24366800	22 469,6	0,0
60	Харківський національний університет Повітряних Сил імені Івана Кожедуба	24980799	12 372,9	0,0
61	Товариство з обмеженою відповідальністю "Ізмаїльський інститут водного транспорту"	25029944	3 339,5	0,0
62	Ізмаїльський технікум економіки і права	25032389	2 624,2	0,0
63	Товариство з обмеженою відповідальністю "Ізмаїльське медичне училище"	25417793	5 424,9	0,0
64	Приватний вищий навчальний заклад "Київський коледж бізнесу"	30400122	351,5	0,0
65	Чернівецький кооперативний економіко-правовий коледж Чернівецької обласної спілки споживчих товариств яка є членом Центральної спілки споживчих товариств України	31009899	5 053,6	0,0
66	Приватний вищий навчальний заклад "Карпатський університет імені Августина Волошина"	31477568	1 024,3	0,0
67	Приватний вищий навчальний заклад "Економіко-правовий технікум при Міжрегіональній Академії управління персоналом"	31745018	4 281,3	0,0

Дані про кількість ЗВО, які станом на момент завершення аудиту провадили діяльність з постачання освітніх послуг в Україні

№ з/п	Область	Всього ЗВО	у тому числі приватної форми власності
1	Вінницька	23	4
2	Волинська	14	3
3	Дніпропетровська	55	7
4	Донецька	29	2
5	Житомирська	20	3
6	Закарпатська	14	5
7	Запорізька	24	6
8	Івано-Франківська	16	3
9	Київська	21	3
10	Кіровоградська	16	3
11	Луганська	13	0
12	Львівська	43	9
13	Миколаївська	17	4
14	Одеська	40	5
15	Полтавська	18	2
16	Рівненська	14	5
17	Сумська	14	1
18	Тернопільська	18	4
19	Харківська	65	7
20	Херсонська	21	5
21	Хмельницька	18	3
22	Черкаська	16	2
23	Чернівецька	16	2
24	Чернігівська	16	1
25	м. Київ	100	39
	ВСЬОГО	661	128

Аналіз структури кількості студентів, які навчались за рахунок коштів бюджету та за рахунок коштів юридичних і фізичних осіб

№ з/п	Показник	Рік		
		2015	2016	2017
1	Перебувало студентів на навчанні всього (тис.)	1605,3	1586,8	1538,6
2	Навчалось за кошти державного бюджету (тис.)	732,0	732,9	684,7
3	<i>частка до загальної кількості студентів</i>	<i>45,6</i>	<i>46,2</i>	<i>44,5</i>
4	Навчалось за кошти місцевих бюджетів (тис.)	79,4	73,6	73,1
5	<i>частка до загальної кількості студентів (відс.)</i>	<i>4,9</i>	<i>4,6</i>	<i>4,8</i>
6	Навчалось за кошти юридичних осіб (тис.)	10,3	9,6	7,1
7	<i>частка до загальної кількості студентів(відс.)</i>	<i>0,7</i>	<i>0,6</i>	<i>0,5</i>
8	Навчалось за кошти фізичних осіб (тис.)	783,6	770,7	773,7
9	<i>частка до загальної кількості студентів (відс.)</i>	<i>48,8</i>	<i>48,6</i>	<i>50,2</i>

Середня вартість навчання в деяких країнах світу*

Країна навчання	Вартість навчання
<i>Австрія</i>	800 євро в рік
<i>Німеччина</i>	безкоштовно в державних університетах, необхідна оплата студентських зборів
<i>Греція</i>	1 тис. євро на рік, залежно від ВНЗ та обраної програми
<i>Ісландія</i>	Ісландія безкоштовно в державних університетах, необхідна оплата студентських зборів – 200 євро в рік
<i>Люксембург</i>	безкоштовно в більшості державних університетів, на деяких програмах навчання – від 1200 євро за рік + реєстраційний збір 200 євро
<i>Норвегія</i>	безкоштовно в державних університетах, реєстраційний збір 100 євро в рік
<i>Польща</i>	від 900 євро в рік у приватних і 1250 євро на рік в державних університетах
<i>Португалія</i>	1,5 тис. євро на рік
<i>Фінляндія</i>	безкоштовно на фінській і шведській мові, англійською – кілька тис. євро в рік
<i>Франція</i>	навчання на бакалавраті – 500 євро в рік, на магістратурі – близько 900 євро в рік
<i>Угорщина</i>	від 2 тис. євро на рік
<i>Іспанія</i>	від 4 тис. євро на рік
<i>Італія</i>	навчання в державних ВНЗ – близько 500 євро в рік
<i>Кіпр</i>	приблизно 14 тис. євро на рік, а якщо вибрати навчання на грецькій мові, витрати будуть нижчими
<i>Чехія</i>	безкоштовно чеською мовою в державних ВНЗ, близько 2 тис. євро на рік за навчання англійською мовою
<i>Швейцарія</i>	1,5–6 тис. євро на рік
<i>Англія</i>	близько 9 тис. фунтів на рік за навчання на бакалавраті, 11 тис. фунтів на рік – на магістратурі
<i>Данія</i>	близько 12 тис. євро в рік
<i>Ірландія</i>	навчання обійдеться в кілька тисяч євро на рік
<i>Нідерланди</i>	близько 9 тис. євро в рік
<i>Швеція</i>	9–15 тис. євро на рік

* за інформацією, розміщеною на сайті <https://mojaedukacja.com/cina-navchanna-za-kordonom>

Розрахунок вартості навчання одного студента (аспіранта, докторанта) за кошти державного бюджету у 2015–2017 роках

№ з/п	Назва показника	Роки		
		2015	2016	2017
1	Загальні видатки зведеного бюджету (млн грн)	679 871,4	835 832,1	1 059 759,6
2	з них видатки на освіту (млн грн)	114 193,5	129 437,7	177 755,5
3	з них видатки на вищу освіту (млн грн)	30 981,8	35 233,6	38 681,1
4	Частка видатків на освіту у загальній сумі видатків зведеного бюджету (у відс.)	16,8	15,5	16,8
5	Частка видатків на вищу освіту в загальній сумі видатків зведеного бюджету (у відс.)	4,6	4,2	3,7
6	Частка видатків на вищу освіту в загальній сумі видатків на освіту (у відс.)	27,1	27,2	21,8
7	Сума коштів передбачених на фінансування державного замовлення на підготовку фахівців, науково-педагогічних кадрів (млн. грн)	18 926,0	20 905,4	22 149,0
8	Кількість студентів, які навчались за кошти державного бюджету (тис. осіб)	732,0	732,9	684,7
9	Кількість аспірантів і докторантів, які навчались за кошти державного бюджету (тис. осіб)	23,0	20,0	17,9
10	Загальна кількість студентів, аспірантів та докторантів, які навчались за кошти державного бюджету (тис. осіб)	755,0	752,9	702,6
11	Середня вартість навчання 1 студента (аспіранта, докторанта) за кошти державного бюджету (тис. грн)	25,1	27,8	31,5