



# РАХУНКОВА ПАЛАТА

## РІШЕННЯ

від 19 грудня 2023 року

№ 30-2

Київ

**Про розгляд Звіту про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів**

Відповідно до статті 98 Конституції України, статей 7, 25, 26, 35 і 36 Закону України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII "Про Рахункову палату" розглянуто Звіт про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів.

За підсумками розгляду Рахункова палата

### **ВСТАНОВИЛА:**

**1. Протягом 2021–2022 років та 9 місяців 2023 року Міністерством фінансів України (далі – Мінфін), Міністерством охорони здоров'я України (далі – МОЗ), Державною податковою службою України (далі – ДПС), Державною митною службою України (далі – Держмитслужба), Державною службою України з лікарських засобів та контролю за наркотиками (далі – Держлікслужба) не забезпечено повною мірою ухвалення ефективних управлінських рішень щодо запровадження дієвого контролю за справами, повнотою і своєчасністю надходження до державного бюджету податку на додану вартість (далі – надходження, ПДВ) по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів, а також за дотриманням законодавства суб'єктами господарювання (далі – СГ), що провадили діяльність з виробництва та обігу лікарських засобів і медичних виробів. Як наслідок, є ризики виробництва та обігу в країні неякісних,**

**фальсифікованих лікарських засобів та медичних виробів, а також неправомірного застосування платниками податків податкових пільг з ПДВ та ставки у розмірі 7 відсотків.**

1.1. За даними Держмитслужби, згідно з митними деклараціями (далі – МД) у **2021 році** надходження до державного бюджету ПДВ по операціях з ввезених на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів (далі – операції з ввезення лікарських засобів і медичних виробів) становили **6,1 млрд грн**, що на 7,0 відс. (0,4 млрд грн) більше, ніж у 2020 році (5,7 млрд грн); у **2022 році** – **5,1 млрд грн**, що на 16,4 відс. (1,0 млрд грн) менше, ніж у 2021 році; за **9 місяців 2023 року** – **4,9 млрд грн**, що на 48,5 відс. (1,6 млрд грн) більше порівняно з аналогічним періодом 2022 року (3,3 млрд гривень).

При цьому, за даними Державної казначейської служби України (далі – Казначейство), надходження за кодом класифікації доходів бюджету (далі – **ККДБ**) **14070200** "Податок на додану вартість від операцій з ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів та медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; а також лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я" (далі – **ККДБ 14070200**) у 2022 році становили **23,9 млрд грн**, а за 9 місяців 2023 року – **7,6 млрд грн**, що в **4,7 і 1,5 рази відповідно більше, ніж за показниками Держмитслужби**. Викривлення звітних даних Казначейства за **ККДБ 14070200** пов'язане зі сплатою за цим **ККДБ ПДВ за операціями із ввезення на митну територію України бензинів моторних, важких дистилятів, скрапленого газу, біодизелю, палива моторного альтернативного, а також нафти або нафтопродуктів сирих, одержаних з бітумінозних порід (мінералів)**.

Згідно із законами України від 15 березня 2022 р. № 2120-IX "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану" (далі – Закон № 2120) і від 21 вересня 2022 р. № 2618-IX "Про внесення змін до розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану" (далі – Закон № 2618) тимчасово, до 1 липня 2023 року, оподаткування ПДВ операцій, зокрема, із ввезення на митну територію України бензинів моторних, важких дистилятів, скрапленого газу, біодизелю, палива моторного альтернативного, а також нафти або нафтопродуктів сирих, одержаних з бітумінозних порід (мінералів), здійснювалось за ставкою 7 відсотків.

Рахунковою палатою встановлено, що внаслідок невизначення Мінфіном у Класифікації доходів бюджету, затвердженої наказом Мінфіну від 14 січня 2011 р. № 11 "Про бюджетну класифікацію" (далі – Класифікація доходів бюджету), окремого **ККДБ** для зарахування таких надходжень, значна частина

**декларантів-імпортерів пального** у графі 47 МД при нарахуванні ПДВ за ставкою 7 відс. **замість коду виду платежу "028"**, визначеного у Класифікаторі видів надходжень бюджету, що контролюються митними органами, затвердженому наказом Мінфіну від 20 вересня 2012 р. № 1011 "Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій" (далі – Класифікатор надходжень № 1011, наказ Мінфіну № 1011), якому відповідають надходження за ККДБ 14070100, **зазначала код "029"**, якому відповідають надходження за ККДБ 14070200.

Держмитслужба звернула увагу на цю ситуацію лише в січні 2023 року й надала доручення митницям внести відповідні зміни до оформлених протягом 2023 року МД на товари, що зазначені у законах № 2120 і № 2618.

**1.2. ДПС не забезпечено обліку ПДВ по операціях з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів** (далі – операції з постачання лікарських засобів і медичних виробів) **за ККДБ 14060800** "Податок на додану вартість від операцій з постачання на митній території України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів та медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; а також лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я" (далі – ККДБ 14060800), **а отже, оцінити обсяги цих надходжень неможливо.** За інформацією ДПС, особливості розрахунку податкових зобов'язань з ПДВ не дають змоги здійснювати окремого обліку надходжень цього податку, розрахованого за окремими видами ставок. Водночас ДПС **не зверталась до Мінфіну з пропозиціями щодо упорядкування обліку цих надходжень.**

**Мінфіном не здійснювався аналіз надходжень ПДВ по операціях з постачання лікарських засобів і медичних виробів за 2021–2022 роки і 9 місяців 2023 року та не видавались розпорядчі документи з метою упорядкування обліку цих надходжень.**

**1.3. Запровадження мораторію на проведення Держлікслужбою перевірок призвело до суттєвого зменшення кількості заходів контролю у сфері виробництва та обігу лікарських засобів і медичних виробів. Отже, є ризики реалізації на фармацевтичному ринку України неякісних, прострочених та фальсифікованих лікарських засобів, а також ухилення окремими СГ від сплати до державного бюджету належних податків, у тому числі ПДВ.**

У зв'язку з введенням воєнного стану тимчасово обмежено доступ до Ліцензійного реєстру видів господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, імпорту лікарських засобів (крім активних фармацевтичних інгредієнтів), оптової та роздрібною торгівлі лікарських засобів та вебсайта "Держлікслужба E-Trade Check", що ускладнює контролюючим органам здійснення контролю за повнотою сплати до державного бюджету ПДВ по операціях з постачання та

ввезення лікарських засобів, а також не дає змоги споживачам впевнитись в якості лікарських засобів і медичних виробів, які вони придбавають через інтернет-аптеки.

**2. Державною стратегією реалізації державної політики забезпечення населення лікарськими засобами на період до 2025 року, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 05 грудня 2018 р. № 1022, визначено, що забезпечення населення лікарськими засобами та підвищення рівня їх доступності є невід'ємною складовою державної політики у сфері охорони здоров'я, яка спрямована на створення системи, орієнтованої на пацієнта, як це впроваджено у розвинених європейських державах.**

**2.1. Забезпеченню доступності лікарських засобів і медичних виробів мають сприяти податкові пільги з ПДВ, оскільки цей податок включається в ціну товару.**

Протягом 2021–2022 років та 9 місяців 2023 року державна підтримка фармацевтичної галузі за рахунок застосування податкових пільг з ПДВ становила **28,2 млрд гривень**.

**2.2. Застосування податкових пільг та зниженої ставки ПДВ у розмірі 7 відс. при оподаткуванні операцій з ввезення та постачання лікарських засобів і медичних виробів позитивно впливало на зниження темпів росту цін на фармацевтичну продукцію, проте результативність пільгового оподаткування цих операцій є низькою.**

Так, у 2021–2022 роках індекс споживчих цін на фармацевтичну продукцію був приблизно на **5,0 відсоткового пункту нижчим** від загального індексу споживчих цін. Протягом 8 місяців 2023 року мала місце протилежна тенденція – індекс споживчих цін на фармацевтичну продукцію, медичні товари та обладнання **перевищив** загальний індекс споживчих цін на **2,1 відсоткового пункту**.

За даними Державної служби статистики України, у 2021 році майже кожне п'яте домогосподарство не мало змоги задовольнити свої потреби в лікарських засобах і медичних výroбах через їх високу вартість, що негативно впливало на стан здоров'я населення України.

**2.3. Здійснити ґрунтовний аналіз економічних наслідків впливу оподаткування ПДВ операцій з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів за зниженою ставкою у розмірі 7 відс. неможливо.**

Аудитом встановлено: у ДПС немає окремого обліку ПДВ по операціях з постачання лікарських засобів і медичних виробів за ККДБ 14060800, а також достовірної інформації про кількість СГ, які провадили такі операції.

Дані Держмитслужби і Казначейства про надходження до державного бюджету ПДВ по операціях з ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів за ККДБ 14070200 за 2022 рік і 9 місяців 2023 року є недостовірними, оскільки включають надходження від оподаткування ПДВ операцій із ввезення на митну територію України бензинів моторних, важких дистилатів, скрапленого газу, біодизелю, палива моторного альтернативного, а також нафти або нафтопродуктів сирих.

Зазначене вище, а також наявність кодів УКТ ЗЕД, до яких можуть належати як медичні вироби, так й інші групи товарів, унеможливує **визначення точної**

кількості осіб, які здійснювали ввезення лікарських засобів і медичних виробів на митну територію України, та обсягів ввезення цих товарів.

**3. Нормативно-правова база, яка на час проведення аудиту визначала засади регулювання питань адміністрування ПДВ, у тому числі по операціях з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів, а також їх виробництва й обігу, в цілому є сформованою, проте окремі її норми потребують узгодження та удосконалення.**

3.1. Згідно з підпунктом 3 пункту 32 підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України тимчасово, на період проведення антитерористичної операції та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації, та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з ввезення на митну територію України та постачання на митній території України **лікарських засобів та медичних виробів без державної реєстрації та дозвільних документів** щодо можливості ввезення на митну територію України, що призначені для використання закладами охорони здоров'я, учасниками антитерористичної операції, особами, що беруть участь у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації, для надання медичної допомоги фізичним особам, які у період проведення антитерористичної операції та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації, та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства зазнали поранення, контузії чи іншого ушкодження здоров'я, **за переліком та в обсягах, встановлених Кабінетом Міністрів України**. При цьому Кабінетом Міністрів України не визначено переліку та обсягів таких лікарських засобів та медичних виробів.

3.2. Кабінетом Міністрів України не затверджено Порядку ввезення лікарських засобів на територію України, що є недотриманням вимог частини першої статті 17 Закону України від 04 квітня 1996 р. № 123/96-ВР "Про лікарські засоби" (далі – Закон № 123).

3.3. Окремі норми Положення про Державну митну службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06 березня 2019 р. № 227 (далі – Положення про Держмитслужбу), не відповідають нормам Митного, Податкового та Бюджетного кодексів України.

Зокрема, підпункт 41 пункту 4 Положення про Держмитслужбу не відповідає нормам абзацу першого частини першої статті 455 Митного кодексу України в частині централізованого обліку осіб (резидентів та нерезидентів); підпункт 67<sup>4</sup> пункту 4 – з пунктом 41.4 статті 41 Податкового кодексу України в частині визначення органів стягнення; підпункт 30 пункту 4 – з Бюджетним кодексом України в частині застосування терміна "індикативні показники", що потребує правового врегулювання.

3.4. Мінфіном не забезпечено приведення положень Класифікації доходів бюджету і Класифікатора надходжень № 1011 у відповідність із нормами

підпункту "в" пункту 193.1 статті 193 Податкового кодексу України в частині застосування визначення медичних виробів, операції з якими оподатковуються ПДВ за ставкою 7 відсотків.

Так, у Класифікації доходів бюджету в назвах ККДБ 14060800, 14070100 і 14070200 замість слів "медичні вироби, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність, та дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні" застосовуються слова "медичні вироби за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України", що не відповідає абзацу другому підпункту "в" пункту 193.1 статті 193 Податкового кодексу України.

Подібні положення використовуються і в кодах видів надходжень "028" і "029" у Класифікаторі надходжень № 1011.

Слід зазначити, що Класифікатор звільнень від сплати митних платежів при ввезенні товарів на митну територію України, затверджений наказом Мінфіну № 1011 (далі – Класифікатор звільнень № 1011), містить коди пільг "102" (Лікарські засоби) і "202" (Вироби медичного призначення), які надавались на підставі підпункту 197.1.27 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України, проте Законом України від 27 березня 2014 р. № 1166 "Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні" цей підпункт виключено зі статті 197 вказаного Кодексу. При цьому Мінфіном зміни до зазначеного Класифікатора у частині виключення кодів пільг "102" і "202" не внесено.

**4. Мінфіном не впроваджено прогнозування показників надходжень ПДВ по операціях з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів за ККДБ 14060800 і 14070200.**

Методика прогнозування надходжень податку на додану вартість, затверджена наказом Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України від 31 серпня 2004 р. № 545/315/502/637, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 23 вересня 2004 р. за № 1202/9801 (далі – Методика прогнозування ПДВ), не передбачає здійснення розрахунків надходжень ПДВ за окремими групами товарів, для яких Класифікацією доходів бюджету визначено окремі ККДБ та встановлено різні ставки податку, зокрема 7 відс. (ККДБ 14060800 і 14070200). Як наслідок, показники цих надходжень ПДВ на 2021–2023 роки Мінфіном не прогнозувалися, законами про державний бюджет на 2021–2023 роки не затверджувалися, індикативні показники (показники доходів) до територіальних органів Держмитслужби і ДПС не доводилися, моніторинг їх надходжень та аналіз рівня виконання планового показника за вказаними ККДБ Держмитслужбою, ДПС та їх територіальними органами не проводилися.

Водночас з 2004 року Методика прогнозування ПДВ не впорядковувалася і не удосконалювалася, у тому числі у зв'язку із запровадженням знижених ставок у розмірі 7 і 14 відс., які застосовуються при оподаткуванні операцій за окремими

групами товарів, а також посиланнями на ЦОВВ, які були реорганізовані або ліквідовані під час проведення адміністративних реформ.

При цьому розрахунки Мінфіну прогнозних надходжень ПДВ на 2021–2023 роки не дають змоги оцінити їх обґрунтованість через відсутність обрахунків складових, використаних для обчислення цих надходжень: сумарного збору ПДВ, номінальної та реальної ставок ПДВ, коефіцієнта кореляції номінальної ставки, обсягів податкових пільг, коефіцієнта зміни податкових пільг, використаних у розрахунку ПДВ за спрощеним методом.

**5. Держлікслужбою в умовах встановлених законодавством обмежень на проведення планових і позапланових перевірок не забезпечено належного контролю за додержанням ліцензіатами вимог Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібною торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активних фармацевтичних інгредієнтів), затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 30 листопада 2016 р. № 929, державного нагляду, а також контролю за СГ, які здійснювали електронну торгівлю лікарськими засобами.**

**5.1. Держлікслужба не контролювала СГ, які отримали у 2022 році право здійснення господарської діяльності, що підлягала ліцензуванню, на підставі декларації про провадження господарської діяльності без отримання ліцензії відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 18 березня 2022 р. № 314 "Деякі питання забезпечення провадження господарської діяльності в умовах воєнного стану".**

Так, Держлікслужба не володіє інформацією про отримання цими СГ дозвільних документів (ліцензій), а також про фактичний стан провадження ними діяльності після закінчення шестимісячного терміну, передбаченого пунктом 2 постанови Кабінету Міністрів України від 07 липня 2022 р. № 778 "Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 18 березня 2022 р. № 314". Крім того, переліки таких СГ Держлікслужбою не надсилались до ДПС і Держмитслужби з метою контролю за провадженням ними діяльності, а отже, є ризики здійснення цими СГ безліцензійної діяльності.

**5.2. Держлікслужбою не забезпечено належного контролю за СГ, які здійснювали електронну роздрібну торгівлю лікарськими засобами.**

Рахунковою палатою вибірково досліджено питання дотримання СГ вимог статті 19 Закону № 123 при провадженні електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами та виявлено ряд недоліків в її проведенні. Встановлено такі найпоширеніші порушення: **недотримання вимог абзацу четвертого частини четвертої статті 19 Закону № 123 щодо наявності логотипа на кожній сторінці вебсайта та/або посилання на офіційний вебсайт органу ліцензування, на якому розміщено Перелік СГ, що мають право на здійснення електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами.**

Окремі СГ, які отримали дозвільні документи на право здійснення електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами, мали розгалужену мережу партнерів, які не отримували дозволу на провадження електронної роздрібною торгівлі



**лікарськими засобами, а також ліцензії на провадження господарської діяльності з роздрібною торгівлі лікарськими засобами.**

Також у мережі "Інтернет" є вебсайти, що функціонують як сервіси для пошуку та бронювання фармацевтичної продукції та позиціонують свою діяльність як медичні інформаційні служби. Придбання та оплата заброньованих через такі вебсайти товарів відбуваються безпосередньо в аптеках, на вебсайтах також можливо замовити доставку фармацевтичної продукції споживачам. Ці СГ ліцензій на провадження господарської діяльності з роздрібною торгівлі лікарськими засобами та дозволів на право здійснення електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами не мають.

Як наслідок, є ризики реалізації через інтернет-аптеки та сервіси для пошуку та бронювання фармацевтичної продукції неякісних, прострочених та фальсифікованих лікарських засобів, а також ухилення від сплати до бюджету належних податків, у тому числі ПДВ.

**5.3. В умовах запровадження мораторію на проведення перевірок суттєво знизилась кількість заходів контролю у сфері виробництва та обігу лікарських засобів і медичних виробів, що проводились Держлікслужбою, при цьому і рівень стягнення накладених штрафних санкцій за результатами вже проведених заходів належно не забезпечений.**

Так, внаслідок обмежень на проведення заходів державного ринкового нагляду, запроваджених постановою Кабінету Міністрів України від 13 березня 2022 р. № 303 "Про припинення заходів державного нагляду (контролю) і державного ринкового нагляду в умовах воєнного стану" на період воєнного стану, кількість проведених Держлікслужбою протягом 2022 року таких перевірок скоротилась у 6 разів порівняно з показником 2021 року. При цьому рівень стягнення накладених штрафів у 2021 і 2022 роках становив 16,3 і 33,3 відс. відповідно.

Протягом 2022 року та січня–серпня 2023 року кількість заходів державного контролю за дотриманням вимог законодавства щодо забезпечення якості та безпеки лікарських засобів, проведених територіальними органами Держлікслужби, скоротилась більше ніж у 4 рази порівняно з 2021 роком. Водночас результативність таких заходів, проведених у січні–серпні 2023 року, за обсягом нарахованих штрафів збільшилась на 18,9 відс. порівняно з річним показником 2022 року.

Лікарські засоби, що не підлягали подальшому використанню, набували статусу "відходів" і передавалися для утилізації та знищення до СГ, які мали відповідні ліцензії на провадження господарської діяльності у сфері поводження з небезпечними відходами безпосередньо або через постачальників, якщо таке передбачено відповідними договірними умовами. Так, протягом 2021 року на утилізацію та знищення передано понад 5,0 млн уп. лікарських засобів, у 2022 році – 7,3 млн уп., або на 45,4 відс. більше від обсягу 2021 року, в I півріччі 2023 року – майже 4,8 млн уп., що становить 65,0 відс. річного показника 2022 року.

Аналіз результатів проведеного територіальними органами Держлікслужби державного контролю якості лікарських засобів, що ввозилися на митну територію України протягом 2021–2022 років та 8 місяців 2023 року, засвідчив,



що у 2022 році кількість ввезених серій лікарських засобів зменшилась на **26,9 відс.** порівняно з 2021 роком (з 78 697 серій у 2021 році до 57 534 серій у 2022 році), при цьому питома вага негативних висновків щодо якості перевірених лікарських засобів, яка була незначною, **збільшилась майже у чотири рази** (з 0,1 відс. у 2021 році до 0,4 відс. у 2022 році), **що вказує на збільшення обсягів ввезення в Україну неякісних ліків.**

**6. Держмитслужбою протягом 2021–2022 років і 9 місяців 2023 року не забезпечено належного митного контролю за здійсненням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності операцій з ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів.**

**6.1. Держмитслужба протягом періоду, що досліджувався, не контролювала наявність ліцензій на імпорт лікарських засобів у СГ, які здійснювали ввезення цих товарів на митну територію України, а отже, дотримання цими СГ умов ліцензії в частині ввезення дозволеного їм переліку лікарських засобів також не контролювалось.**

За результатами аналізу баз даних Держмитслужби щодо кількості осіб-імпортерів лікарських засобів та Держлікслужби щодо кількості чинних ліцензій на право здійснення діяльності з імпорту таких засобів встановлено: протягом періоду, що досліджувався, **значна кількість імпортерів лікарських засобів не мала ліцензій на право ведення такої діяльності: у 2021 році – майже 70 відс., у 2022 році – 59 відс., протягом 9 місяців 2023 року – майже 51 відсоток.**

При цьому за відсутності у Держлікслужби інформації про імпортерів, які провадили діяльність без отримання ліцензії, їх перевірки не здійснювались. **Як наслідок, є ризики реалізації на ринку України неякісних, фальсифікованих лікарських засобів.**

**6.2. Результативність проведених митними органами протягом періоду, що досліджувався, заходів митного контролю операцій з ввезення лікарських засобів і медичних виробів, а також документальних виїзних (планових або позапланових) та документальних невиїзних перевірок осіб, які здійснювали операції з ввезення на митну територію України вказаних товарів, була низькою:** до державного бюджету імпортерами цих товарів сплачено 19,4 млн грн, або 22,6 відс. донарахованих митними органами сум ПДВ (85,8 млн гривень). З 05 квітня 2022 року згідно із Законом України від 24 березня 2022 р. № 2142-IX "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану" митні органи не мали правових підстав для проведення документальних перевірок.

Здійсненими Рахунковою палатою вибірковими перевірками МД під час аудиту на Волинській, Дніпровській, Львівській та Одеській митницях встановлено **38 випадків** необґрунтованого застосування ставки ПДВ у розмірі 7 відс., внаслідок чого **недонадходження до державного бюджету, за розрахунками, становили 16,7 млн гривень.**

Крім того, аудитом на Львівській митниці виявлено непоодинокі випадки, коли митним органом при оподаткуванні ПДВ ввезених товарів за **однаковим кодом**

**УКТ ЗЕД 3304 99 00 00 застосовувались різні ставки – 7 і 20 відс., як наслідок, існують ризики недонадходження до державного бюджету близько 70 млн гривень.**

Виявлено також **вісім випадків** безпідставного застосування у 2022 році податкових пільг за кодами "163", "203" і "204" на загальну суму умовно нарахованого ПДВ близько 7 млн грн, що є втратами державного бюджету.

**7. Держмитслужбою не забезпечено належного контролю за:**

**правильністю нарахування декларантами ПДВ, що підлягав сплаті, зокрема декларантами-імпортерами пального при нарахуванні ПДВ за ставкою 7 відсотків.** За інформацією Держмитслужби, невиявлення таких помилок обумовлено недосконалістю **формато-логічного контролю при поданні декларантами МД до Автоматизованої системи митного оформлення "Інспектор", що потребує технічного доопрацювання Єдиної автоматизованої інформаційної системи Держмитслужби;**

**сплатою наданих відстрочень ПДВ по операціях з ввезення лікарських засобів і медичних виробів:** до державного бюджету СГ не сплачено 11,4 млн грн (або 15,0 відс.) ПДВ (75,8 млн грн), право щодо відстрочення якого встановлено постановою Кабінету Міністрів України від 09 березня 2022 р. № 236 "Деякі питання митного оформлення окремих товарів, що ввозяться на митну територію України у період дії воєнного стану" з 09.03.2022 до 03.03.2023;

**сплатою штрафів за порушення митних правил (далі – ПМП), накладених на осіб-імпортерів лікарських засобів і медичних виробів:** сплата до державного бюджету протягом періоду, що досліджувався, застосованих **штрафів за рішеннями митних органів становила близько 60 відс. (накладено штрафів – 0,5 млн грн, сплачено до бюджету – 0,3 млн гривень).**

Слід зазначити, що штрафи за ПМП накладались на осіб-імпортерів лікарських засобів і медичних виробів переважно судами, які мали стягуватись державною виконавчою службою. Так, протягом періоду, що досліджувався, судами накладено штрафів на суму **29,9 млн грн**, з яких сплачено цими особами до державного бюджету **60,4 тис. грн, або 0,2 відсотка.**

Неефективність заходів із притягнення до відповідальності осіб, які вчинили порушення митних правил, призводить, зокрема, до поширення застосування схем нелегального імпорту в Україну лікарських засобів і медичних виробів та негативно впливає на рівень доходів державного бюджету з ПДВ по операціях з ввезення цих товарів;

**правильністю ведення митної статистики.** Окремі дані митної статистики за 9 місяців 2023 року щодо способів розрахунку з державним бюджетом зі сплати ПДВ по операціях з ввезення лікарських засобів і медичних виробів та їх митної вартості були завищені внаслідок помилкового дублювання деяких показників. Зокрема, Львівською митницею завищено показник "Основа нарахування" на 63,8 млн грн та показники кодів 32 "Грошова застава" і 75 "Розрахункова сума забезпечення митних платежів" на 4,5 млн грн кожний через дублювання показників за кодом 01 "Сплата у безготівковій формі" чи 06 "Сума податку, нарахована умовно, у зв'язку із звільненням від оподаткування".

**8. ДПС та її територіальними органами протягом 2021–2022 років та 9 місяців 2023 року не забезпечено належного адміністрування ПДВ по операціях з постачання лікарських засобів і медичних виробів та дотримання положень Класифікації доходів бюджету в частині запровадження обліку надходжень ПДВ по операціях з постачання лікарських засобів і медичних виробів за ККДБ 14060800.**

**8.1. Аудитом встановлено, що ДПС та її територіальними органами не здійснювався належний контроль за:**

**правомірністю застосування СГ податкових пільг по операціях з постачання на митній території України лікарських засобів та медичних виробів та правильністю відображення цих операцій в деклараціях з ПДВ.** За результатами вибіркового аналізу податкових декларацій з ПДВ, Рахунковою палатою встановлено **необґрунтоване застосування СГ цих податкових пільг у загальній сумі 32,1 млн грн, що свідчить про ризики недонадходжень ПДВ до державного бюджету.** Так, за результатами аудиту виявлено чотири СГ, що декларували у 2021 році та за 9 місяців 2023 року податкову пільгу за кодом 14060513 у сумі **428,1 тис. грн** без встановлених Кабінетом Міністрів України переліку та обсягів лікарських засобів і медичних виробів без державної реєстрації та дозвільних документів, які можуть звільнитися від оподаткування ПДВ, чим порушено підпункт 3 пункту 32 підрозділу 2 розділу XX "Перехідних положень" Податкового кодексу України. Під час аудиту цими СГ здійснено коригування раніше задекларованої податкової пільги за кодом 14060513 на суму 407,7 тис. грн шляхом подання розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної у жовтні 2023 року.

Виявлено **178 СГ**, які декларували податкову пільгу за кодом 14060544 після закінчення її дії на загальну суму **15 257,7 тис. грн**, чим порушено вимоги пункту 71 підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України; **21 СГ**, що задекларували податкові пільги за кодами 14060518, 14060519 і 14060520 в загальній сумі **16 401,2 тис. грн** з порушенням вимог пункту 38 підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України.

За інформацією ДПС, після завершення аудиту більшістю СГ, які допустили порушення, були подані розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної на загальну суму **28,3 млн грн, проте перевірити обґрунтованість таких коригувань у Рахунковій палаті можливості немає;**

**правильністю декларування СГ податкових пільг з ПДВ по операціях з постачання лікарських засобів та медичних виробів.** Так, встановлено **30 випадків по 13 СГ**, які протягом 2021–2022 років та 9 місяців 2023 року під час декларування суми пільг у додатку 5 до податкової декларації з ПДВ не заповнили графу "Обсяг звільнених від оподаткування операцій з постачання товарів/послуг".

Так, **2 447 СГ у 5 583 випадках** у податкових деклараціях з ПДВ не зазначили показників у графах "Обсяги операцій з придбання товарів/послуг" при "20 %", "7 %" та "0 %/звільнені". Дані цієї графи враховуються при обрахунку суми ПДВ, не сплаченої до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги.

Отже, є **ризик викривлення показника податкових пільг та порушення положень пункту 3 розділу V<sup>1</sup> Порядку заповнення і подання податкової**

звітності з податку на додану вартість, затвердженого наказом Мініфіну від 28 січня 2016 р. № 21 "Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість", зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 29 січня 2016 р. за № 159/28289;

**правильністю заповнення податкової звітності з ПДВ, а отже, є ризики неправильного визначення сум ПДВ, що підлягають сплаті до бюджету, та бюджетного відшкодування.**

Так, за результатами вибіркового аналізу в деклараціях з ПДВ виявлено:

**36 випадків**, коли СГ при заповненні податкової декларації з ПДВ у рядку 1.2 "операції, що оподатковуються за ставкою 7 %" заповнювали лише колонку Б "сума податку на додану вартість" без колонки А "обсяги постачання (без податку на додану вартість)";

**10 випадків**, коли дані рядка 10.2 "придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) товарів/послуг та необоротних активів на митній території України зі ставкою 7 %" розділу II "Податковий кредит" податкової декларації з ПДВ не відповідали даним таблиці 2.1 "Відомості про операції з придбання з податку на додану вартість, які підлягають оподаткуванню за основною ставкою та ставками 7 % і 14 %" розділу II "Податковий кредит" додатка 1 до цієї декларації.

**8.2. Перевірки, що проводились територіальними органами ДПС з питань справляння ПДВ по операціях з постачання лікарських засобів і медичних виробів, були малорезультативними.** Так, рівень сплати донарахованих сум грошових зобов'язань з ПДВ за камеральними перевірками становив **8,7 відс.**, документальними (плановими і позаплановими) – **5,2 відсотка**.

**9. Державними органами не налагоджено дієвого обміну інформацією з питань СГ, які провадили діяльність у сфері виробництва та обігу лікарських засобів без отримання відповідної ліцензії, адміністрування податкового боргу з митних платежів, у тому числі ПДВ, а також виявлених фактів фальсифікації лікарських засобів та/або незаконної торгівлі ними.**

9.1. Незважаючи на нормативне врегулювання порядку обміну між ДПС і Держмитслужбою інформацією, необхідною для адміністрування податків, зборів, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового та митного законодавства, **практичного його застосування ДПС та її територіальними органами в частині стягнення податкового боргу, зокрема з ПДВ за ККДБ 14070200, що виник за результатами здійснення операцій з ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів, не забезпечено.**

При цьому додатком до постанови Кабінету Міністрів України від 16 лютого 2011 р. № 106 "Деякі питання ведення обліку податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету" не передбачено контролю ДПС як органом стягнення за справлянням надходжень до бюджету за ККДБ 14070200, а також інших митних платежів, у разі наявності податкового боргу за такими надходженнями.

9.2. Неєфективний контроль у Держмитслужбі за наявністю ліцензій з імпорту лікарських засобів, а також неналежна взаємодія з цього питання з

Держлікслужбою та ДПС, створюють умови для функціонування в Україні нелегального ринку фармацевтичної продукції. Як наслідок, є ризики ухилення від оподаткування, реалізації лікарських засобів і медичних виробів за завищеними цінами, обігу неякісних та/або фальсифікованих лікарських засобів і медичних виробів.

За інформацією Держмитслужби, на час проведення аудиту цим органом проводилися заходи з підготовки підписання угоди про інформаційну взаємодію з Держлікслужбою, головною метою якої є забезпечення надсилання для Держмитслужби електронних дозвільних документів до єдиного державного інформаційного вебпорталу "Єдине вікно для міжнародної торгівлі".

**9.3. За неналежного обміну інформацією між Держлікслужбою, ДПС, Держмитслужбою та правоохоронними органами на фармацевтичному ринку України реалізуються незаконно виготовлені або ввезені неякісні та/або фальсифіковані лікарські засоби, які можуть нести загрозу здоров'ю і життю населення.**

Держлікслужбою повідомлено, що з метою забезпечення оперативної співпраці у вирішенні проблемних питань та налагодження механізму обміну інформацією про виявлені та/або заборонені, незареєстровані, ввезені в Україну з порушенням митних правил, неякісні та фальсифіковані лікарські засоби, цим органом відповідно до статті 15 Закону № 123 до правоохоронних та митних органів протягом періоду, що досліджувався, надіслано **148 листів щодо фактів фальсифікації лікарських засобів та/або незаконної торгівлі лікарськими засобами через мережу "Інтернет", проте інформації щодо реагування правоохоронних органів на ці листи в Держлікслужбі немає.**

За результатами обговорення та на підставі викладеного Рахункова палата

## **ВИРІШИЛА:**

1. Звіт про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів затвердити.

2. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів надіслати Верховній Раді України протягом 15 днів з дня затвердження.

3. Рішення Рахункової палати і Звіт про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів надіслати Комітету Верховної Ради України з питань бюджету у порядку інформування.

4. Відомості у формі рішення Рахункової палати про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів надіслати Кабінетові Міністрів України та рекомендувати доручити:

4.1. Міністерству фінансів України:

4.1.1. Підготувати та внести в установленому порядку на розгляд Кабінету Міністрів України проекти постанов Кабінету Міністрів України щодо:

встановлення Порядку ввезення лікарських засобів на територію України, передбаченого частиною першою статті 17 Закону № 123;

внесення змін до підпункту 30 пункту 4 Положення про Держмитслужбу в частині приведення у відповідність з Бюджетним кодексом України визначення "прогнознi (індикативні) показники доходів державного бюджету"; підпункту 41 пункту 4 цього Положення – з абзацом першим частини першої статті 455 Митного кодексу України в частині централізованого обліку осіб (резидентів та нерезидентів); підпункту 67<sup>4</sup> пункту 4 – з пунктом 41.4 статті 41 Податкового кодексу України щодо визначення органів стягнення;

внесення змін до додатка до постанови Кабінету Міністрів України від 16 лютого 2011 р. № 106 "Деякі питання ведення обліку податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету" в частині покладання на ДПС повноважень щодо контролю за стягненням податкового боргу за надходженнями за ККДБ 14070200, а також інших митних платежів.

4.1.2. Розробити та затвердити:

зміни до Класифікації доходів бюджету і Класифікатора надходжень № 1011 щодо приведення їх у відповідність із нормами підпункту "в" пункту 193.1 статті 193 Податкового кодексу України в частині визначення медичних виробів, операції з якими оподатковуються ПДВ за ставкою 7 відс., у назвах ККДБ 14060800, 14070100 і 14070200 та кодів видів надходжень "028" і "029" відповідно;

зміни до Класифікатора звільнень № 1011 в частині виключення з нього кодів податкових пільг "102" і "202", що надавались на підставі підпункту 197.1.27 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу, який Законом України від 27 березня 2014 р. № 1166 "Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні" виключено зі статті 197 цього Кодексу;

зміни до Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженого наказом Мінфіну від 28 січня 2016 р. № 21 "Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість", зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 29 січня 2016 р. за № 159/28289, в частині запровадження у формах податкової звітності з ПДВ окремого розрахунку сум ПДВ (від'ємного/позитивного значень) за операціями, що оподатковуються за ставками податку 7 і 14 відс.;

порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків, у тому числі митних платежів, і визнати таким, що

втратив чинність, Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, затверджений наказом Міністерства доходів і зборів України від 10 жовтня 2013 р. № 574, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 31 жовтня 2013 р. за № 1853/24385.

4.1.3. Ухвалити рішення про визначення в Класифікації доходів бюджету ККДБ 14060800.

4.2. Міністерству охорони здоров'я України, Міністерству фінансів України підготувати та внести на розгляд Кабінету Міністрів України проект постанови щодо визначення переліку та обсягів лікарських засобів і медичних виробів, які звільняються від оподаткування ПДВ згідно з підпунктом 3 пункту 32 підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України.

4.3. Міністерству фінансів України спільно з Міністерством охорони здоров'я України, Державною податковою службою України, Державною митною службою України та Державною службою України з лікарських засобів та контролю за наркотиками розробити та вжити заходів для покращення взаємодії та обміну інформацією між державними органами з метою посилення контролю за постачанням на митній території України та ввезенням на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів, у тому числі щодо взаємодії:

Держмитслужби і Держлікслужби з питань контролю за наявністю ліцензій на імпорт лікарських засобів у таких імпортерів;

інформаційних систем ДПС і Держмитслужби в частині забезпечення стягнення податкового боргу з платників митних платежів.

4.4. Міністерству фінансів України спільно з Міністерством економіки України, Державною податковою службою України та Державною митною службою України розробити та внести зміни до Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість, затвердженої наказом Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України від 31 серпня 2004 р. № 545/315/502/637, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 23 вересня 2004 р. за № 1202/9801, з метою врахування змін в адмініструванні ПДВ, зокрема запровадження знижених ставок цього податку у розмірі 7 і 14 відс., що застосовуються при оподаткуванні операцій за окремими групами товарів, а також оновлення посилань на ЦОВВ, які реорганізовані або ліквідовані під час проведення адміністративних реформ.

4.5. Міністерству фінансів України, Міністерству охорони здоров'я України розробити та затвердити проекти нормативно-правових актів, необхідних для забезпечення ефективного контролю митними органами за наявністю ліцензій в осіб, які ввозять лікарські засоби на митну територію України, а також здійснення державного контролю якості лікарських засобів, що ввозяться на митну територію України, до їх випуску у вільний обіг.

5. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території



України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів надіслати Бюро економічної безпеки України в порядку інформування.

6. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів надіслати Міністерству охорони здоров'я України в порядку інформування.

7. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів надіслати Державній службі України з лікарських засобів та контролю за наркотиками і рекомендувати:

розробити і затвердити план заходів щодо виконання рекомендацій Рахункової палати;

налагодити взаємодію з Держмитслужбою та ДПС з питань наявності ліцензій з імпорту лікарських засобів, спрямовану на виявлення та притягнення до відповідальності порушників ліцензійного законодавства;

здійснити заходи контролю за дотриманням СГ, які проводили електронну роздрібну торгівлю лікарськими засобами, законодавства у цій сфері та у разі потреби підготувати і в установленому порядку подати МОЗ пропозиції щодо його вдосконалення.

8. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів надіслати Державній митній службі України і рекомендувати:

розробити і затвердити план заходів щодо усунення виявлених порушень та виконання рекомендацій Рахункової палати;

забезпечити належний контроль за правомірністю застосування податкових пільг зі сплати ПДВ та обґрунтованістю застосування ставки ПДВ у розмірі 7 відс. при здійсненні операцій з ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів;

здійснити заходи щодо забезпечення сплати СГ наданих їм відстрочень зі сплати ПДВ по операціях з ввезення лікарських засобів і медичних виробів відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 09 березня 2022 р. № 236 "Деякі питання митного оформлення окремих товарів, що ввозяться на митну територію України у період дії воєнного стану";

забезпечити удосконалення формато-логічного контролю при поданні декларантами митних декларацій до Автоматизованої системи митного оформлення "Інспектор" та технічне доопрацювання Єдиної автоматизованої інформаційної системи Держмитслужби.

9. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів надіслати Державній податковій службі України і рекомендувати:

розробити і затвердити план заходів щодо усунення виявлених порушень та виконання рекомендацій Рахункової палати;

забезпечити систематичний контроль за наявністю у СГ ліцензій на право виробництва, імпорту лікарських засобів, оптової та роздрібною торгівлі ними;

забезпечити проведення роз'яснювальної роботи серед платників ПДВ щодо правильності декларування операцій, які оподатковуються за ставкою 7 відс., а також податкових пільг, у тому числі при здійсненні операцій з постачання лікарських засобів і медичних виробів.

10. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів надіслати Дніпровській, Закарпатській, Київській, Львівській, Одеській митницям, Центральному міжрегіональному управлінню ДПС по роботі з великими платниками податків, Головному управлінню ДПС у Львівській області і рекомендувати розглянути результати аудиту, розробити і затвердити план заходів щодо усунення недоліків та порушень, встановлених Рахунковою палатою.

11. Оприлюднити рішення Рахункової палати і Звіт про результати аудиту ефективності планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень податку на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів на офіційному вебсайті Рахункової палати.

12. Члену Рахункової палати Цезарю Огню забезпечити надсилання до Верховної Ради України інформації про стан виконання об'єктами контролю рішення Рахункової палати протягом 45 днів з дня отримання інформації від об'єктів контролю.

13. Контроль за виконанням цього рішення покласти на члена Рахункової палати Цезаря Огня.

**Т. в. п. Голови**

**Андрій МАЙСНЕР**