

ЗАТВЕРДЖЕНО
Рішення Рахункової палати
від 19.12.2023 № 30-2

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

Київ 2023

ЗМІСТ

Список скорочень.....	3
ПРЕАМБУЛА	16
ВСТУП.....	18
1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЦИТАНЬ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ З ОПЕРАЦІЙ З ПОСТАЧАННЯ ТА ВВЕЗЕННЯ НА МИТНУ ТЕРИТОРІЮ УКРАЇНИ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ І МЕДИЧНИХ ВИРОБІВ	19
2. ОБҐРУНТОВАНІСТЬ ПЛАНУВАННЯ І ДИНАМІКА НАДХОДЖЕНЬ ТА ВТРАТ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПО ОПЕРАЦІЯХ З ЛІКАРСЬКИМИ ЗАСОБАМИ І МЕДИЧНИМИ ВИРОБАМИ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ	24
3. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОЮ СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ З ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ ТА КОНТРОЛЮ ЗА НАРКОТИКАМИ ПОВНОВАЖЕНЬ У ЧАСТИНІ КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЦТВОМ, ІМПОРТОМ ТА ОБІГОМ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ І МЕДИЧНИХ ВИРОБІВ	31
3.1. Оцінка стану ліцензування діяльності з виробництва, імпорту лікарських засобів, оптової і роздрібно́ї торгівлі ними та ведення реєстрів лікарських засобів і медичних виробів	31
3.2. Результативність контролю Державної служби України з лікарських засобів та контролю за наркотиками за виробництвом, імпортом та обігом лікарських засобів і медичних виробів	36
4. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОЮ МИТНОЮ СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ ПОВНОВАЖЕНЬ ЩОДО СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ІЗ ВВЕЗЕНИХ НА МИТНУ ТЕРИТОРІЮ УКРАЇНИ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ І МЕДИЧНИХ ВИРОБІВ	41
4.1. Стан обліку осіб, які здійснювали операції з ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів	41
4.2. Результативність контролю Державної митної служби України за дотриманням законодавства платниками податку на додану вартість, які здійснювали операції з ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів	43
5. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОЮ ПОДАТКОВОЮ СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ ПОВНОВАЖЕНЬ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПО ОПЕРАЦІЯХ З ПОСТАЧАННЯ НА МИТНІЙ ТЕРИТОРІЇ УКРАЇНИ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ ТА МЕДИЧНИХ ВИРОБІВ	53
5.1. Оцінка стану обліку суб'єктів господарювання, які здійснювали операції з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів, та сум отриманих ними податкових пільг при здійсненні таких операцій.....	53
5.2. Результативність контролю Державної податкової служби України за дотриманням податкового законодавства платниками податку на додану вартість, які здійснювали операції з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів	61
6. ОЦІНКА СТАНУ ВЗАЄМОДІЇ ДЕРЖАВНИХ ОРГАНІВ У ЧАСТИНІ КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЦТВОМ ТА ОБІГОМ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ І МЕДИЧНИХ ВИРОБІВ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПО ОПЕРАЦІЯХ З ПОСТАЧАННЯ І ВВЕЗЕННЯ НА МИТНУ ТЕРИТОРІЮ УКРАЇНИ ЦИХ ТОВАРІВ	66
7. РЕЗУЛЬТАТИ АНАЛІЗУ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ НАСЛІДКІВ ДІЇ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПО ОПЕРАЦІЯХ З ПОСТАЧАННЯ ТА ВВЕЗЕННЯ НА МИТНУ ТЕРИТОРІЮ УКРАЇНИ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ І МЕДИЧНИХ ВИРОБІВ.....	71
ВИСНОВКИ.....	74
ПРОПОЗИЦІЇ.....	74
Додатки.....	89

Список скорочень

АМКУ	Антимонопольний комітет України
АСМО "Інспектор"	Автоматизована система митного оформлення "Інспектор"
АФІ	активні фармацевтичні інгредієнти
Бюджетний кодекс державний бюджет	Бюджетний кодекс України від 08 липня 2010 р. № 2456-VI Державний бюджет України
БЕБ	Бюро економічної безпеки України
Класифікація доходів бюджету	Класифікація доходів бюджету, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 р. № 11 "Про бюджетну класифікацію"
ГУ	головне управління
Декларація з ПДВ	податкова декларація з податку на додану вартість
Держлікслужба	Державна служба України з лікарських засобів та контролю за наркотиками
Держмитслужба	Державна митна служба України
Держстат	Державна служба статистики України
ДПС	Державна податкова служба України
ДФС	Державна фіскальна служба України
ЄАІС	Єдина автоматизована інформаційна система митних органів.
Держмитслужби	Положення про Єдину автоматизовану інформаційну систему митних органів, порядок і умови застосування її систем, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19 травня 2023 р. № 263, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 03 липня 2023 р. за № 1132/40188
ЄДРПОУ	Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України
ЄРПН	Єдиний реєстр податкових накладних – реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами
ЕСПЗ Prozorro	Електронна система публічних закупівель Prozorro
Закон № 123	Закон України від 04 квітня 1996 р. № 123/96-ВР "Про лікарські засоби"
Закон № 222	Закон України від 02 березня 2015 р. № 222-VIII "Про ліцензування видів господарської діяльності"
Закон № 904	Закон України від 17 вересня 2020 р. № 904-IX "Про внесення змін до статті 19 Закону України "Про лікарські засоби" щодо здійснення електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами"
Закон № 2120	Закон 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"

Закон № 2618	Закон України 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"
ІКП	інтегрована картка платника податків
ІТС "Податковий блок"	інформаційно-телекомунікаційна система "Податковий блок"
Казначейство	Державна казначейська служба України
КВЕД ДК 009:2010	Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010, затверджена наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11.10.2010 № 457 "Про затвердження та скасування національних класифікаторів"
ККДБ	код класифікації доходів бюджету
ККДБ 14060000	код класифікації доходів бюджету 14060000 "Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування"
ККДБ 14060100	код класифікації доходів бюджету 14060100 "Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)"
ККДБ 14060200	код класифікації доходів бюджету 14060200 "Бюджетне відшкодування податку на додану вартість"
ККДБ 14060800	код класифікації доходів бюджету 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"
ККДБ 14070000	код класифікації доходів бюджету 14070000 "Податок на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів"
ККДБ 14070100	код класифікації доходів бюджету 14070100 "Податок на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів (крім 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)"
ККДБ 14070200	код класифікації доходів бюджету 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"

Класифікатор надходжень № 1011, наказ Мінфіну № 1011	Класифікатор видів надходжень бюджету, що контролюються митними органами, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20 вересня 2012 р. № 1011 "Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій"
Класифікатор звільнень № 1011	Класифікатор звільнень від сплати митних платежів при ввезенні товарів на митну територію України, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20 вересня 2012 р. № 1011 "Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій"
Класифікація доходів бюджету	Класифікація доходів бюджету, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 р. № 11 "Про бюджетну класифікацію"
КМУ КУПАП	Кабінет Міністрів України Кодекс України про адміністративні правопорушення 07.12.1984 № 8073-Х
Ліцензійні умови № 929	Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібною торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активних фармацевтичних інгредієнтів), затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 30 листопада 2016 р. № 929
Ліцензійний реєстр Держлікслужби	ліцензійний реєстр видів господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, імпорту лікарських засобів (крім активних фармацевтичних інгредієнтів), оптової та роздрібною торгівлі лікарських засобів, який веде Державна служба України з лікарських засобів та контролю за наркотиками
Методика прогнозування ПДВ	Методика прогнозування надходжень податку на додану вартість, затверджена спільним наказом Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції, Державної податкової адміністрації 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
МВС	Міністерство внутрішніх справ України
МД	митна декларація
Мінекономіки	Міністерство економіки України
Мінфін	Міністерство фінансів України
Мін'юст	Міністерство юстиції України

Митний кодекс МОЗ НБУ	Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI Міністерство охорони здоров'я України Національний банк України
ПДВ по операціях з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів, ПДВ по операціях з постачання лікарських засобів і медичних виробів, ПДВ по операціях з ввезення лікарських засобів і медичних виробів	податок на додану вартість по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, 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, та з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України 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
Перелік ЛЗ і МВ № 255	Перелік лікарських засобів та медичних виробів, які закуповуються на підставі угод щодо закупівлі із спеціалізованими організаціями, які здійснюють закупівлі за напрямами використання бюджетних коштів у 2019 році за програмою "Забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру", затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 13 березня 2019 р. № 255
Перелік платників ПДВ	Підготовлена ДПС на запит контрольної групи Рахункової палати вибірка з реєстру платників ПДВ суб'єктів господарювання, які вказували в податкових накладних та розрахунках коригування при постачанні товарів, продукції (за даними Єдиного реєстру податкових накладних) загальну суму ПДВ за ставкою 7 відс. відповідно до абзаців другого та третього підпункту "в" пункту 193.1 статті 193 Податкового кодексу України
ПН	Податкова накладна, форма якої затверджена наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2015 р. № 1307 "Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної", зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26 січня 2016 р. за № 137/28267
ПМП податкова пільга за кодом 14060512	порушення митних правил податкова пільга за кодом 14060512: у 2021 році та I кварталі 2022 року "Тимчасово, на період проведення антитерористичної операції та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації у Донецькій та Луганській областях, що здійснюються шляхом проведення операції Об'єднаних сил (ООС) та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання на митній території

України лікарських засобів та медичних виробів відповідно до підпункту "в" пункту 193.1 статті 193 цього Кодексу, 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 у Донецькій та Луганській областях, що здійснюються шляхом проведення операції Об'єднаних сил (ООС), 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 у Донецькій та Луганській областях, що здійснюються шляхом проведення операції Об'єднаних сил (ООС) та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства зазнали поранення, контузії чи іншого ушкодження здоров'я, в обсягах, визначених Кабінетом Міністрів України"; з 31.03.2022 "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 постачання на митній території України лікарських засобів та медичних виробів відповідно до підпункту "в" пункту 193.1 статті 193 цього Кодексу, 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, встановленим Кабінетом Міністрів України"

податкова пільга за кодом 14060513

податкова пільга за кодом 14060513: у 2021 році та I кварталі 2022 року "Тимчасово, на період проведення антитерористичної операції та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації у Донецькій та Луганській областях, що здійснюються шляхом проведення операції Об'єднаних сил (ООС) та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з 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 у Донецькій та Луганській областях, що здійснюються шляхом проведення операції Об'єднаних сил (ООС), 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 у Донецькій та Луганській областях, що здійснюються шляхом проведення операції Об'єднаних сил (ООС) 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"; з 31.03.2022 "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 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"

податкова пільга за
кодом 14060518

податкова пільга за кодом 14060518: у 2021 році та у I–II кварталі 2022 року "Тимчасово, до 31 грудня 2022 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з першого постачання на митній території України лікарських засобів, ввезених на митну територію України, внесених до Державного реєстру лікарських засобів, медичних виробів, внесених до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення та/або введених в обіг відповідно до законодавства у сфері технічного регулювання та оцінки відповідності. Звільнення від оподаткування податком на додану вартість застосовується, якщо постачання здійснюється на підставі договорів із спеціалізованими організаціями, що здійснюють закупівлі, перелік яких визначений Законом України "Про здійснення державних закупівель", укладених на виконання угод між центральним органом виконавчої влади України, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я, та відповідною спеціалізованою організацією, що здійснює закупівлі, у межах виконання бюджетних програм

із забезпечення медичних заходів державних програм та/або комплексних заходів програмного характеру у сфері охорони здоров'я. Перелік лікарських засобів та медичних виробів, які закупаються на підставі угод щодо закупівлі із спеціалізованими організаціями, що здійснюють закупівлі, та порядок постачання і цільового використання лікарських засобів, медичних виробів, що звільняються від оподаткування податком на додану вартість, визначаються Кабінетом Міністрів України"; з 01.10.2022 "Тимчасово, до 31 грудня 2023 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з першого постачання на митній території України лікарських засобів, ввезених на митну територію України, внесених до Державного реєстру лікарських засобів, медичних виробів, внесених до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення та/або введених в обіг відповідно до законодавства у сфері технічного регулювання та оцінки відповідності. Звільнення від оподаткування податком на додану вартість застосовується, якщо постачання здійснюється на підставі договорів із спеціалізованими організаціями, що здійснюють закупівлі, перелік яких визначений Законом України "Про здійснення державних закупівель", укладених на виконання угод між центральним органом виконавчої влади України, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я, та відповідною спеціалізованою організацією, що здійснює закупівлі, у межах виконання бюджетних програм із забезпечення медичних заходів державних програм та/або комплексних заходів програмного характеру у сфері охорони здоров'я. Перелік лікарських засобів та медичних виробів, які закупаються на підставі угод щодо закупівлі із спеціалізованими організаціями, що здійснюють закупівлі, та порядок постачання і цільового використання лікарських засобів, медичних виробів, що звільняються від оподаткування податком на додану вартість, визначаються Кабінетом Міністрів України"

податкова пільга за кодом 14060519

податкова пільга за кодом 14060519: у 2021 році та у I–II кварталі 2022 року "Тимчасово, до 31 грудня 2022 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з першого постачання виробником на митній території України лікарських засобів, внесених до Державного реєстру лікарських засобів, медичних виробів, внесених до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення та/або введених в обіг відповідно до законодавства у сфері технічного регулювання та оцінки відповідності. Звільнення від оподаткування податком на додану вартість застосовується, якщо постачання здійснюється на підставі договорів із спеціалізованими організаціями, що здійснюють закупівлі, перелік яких визначений Законом України "Про здійснення державних закупівель", укладених на виконання угод між центральним органом виконавчої влади України, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я, та відповідною спеціалізованою організацією, що

здійснює закупівлі, у межах виконання бюджетних програм із забезпечення медичних заходів державних програм та/або комплексних заходів програмного характеру у сфері охорони здоров'я. Перелік лікарських засобів та медичних виробів, які закупаються на підставі угод щодо закупівлі із спеціалізованими організаціями, що здійснюють закупівлі, та порядок постачання і цільового використання лікарських засобів, медичних виробів, що звільняються від оподаткування податком на додану вартість, визначаються Кабінетом Міністрів України"; з 01.10.2022 "Тимчасово, до 31 грудня 2023 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з першого постачання виробником на митній території України лікарських засобів, внесених до Державного реєстру лікарських засобів, медичних виробів, внесених до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення та/або введених в обіг відповідно до законодавства у сфері технічного регулювання та оцінки відповідності. Звільнення від оподаткування податком на додану вартість застосовується, якщо постачання здійснюється на підставі договорів із спеціалізованими організаціями, що здійснюють закупівлі, перелік яких визначений Законом України "Про здійснення державних закупівель", укладених на виконання угод між центральним органом виконавчої влади України, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я, та відповідною спеціалізованою організацією, що здійснює закупівлі, у межах виконання бюджетних програм із забезпечення медичних заходів державних програм та/або комплексних заходів програмного характеру у сфері охорони здоров'я. Перелік лікарських засобів та медичних виробів, які закупаються на підставі угод щодо закупівлі із спеціалізованими організаціями, що здійснюють закупівлі, та порядок постачання і цільового використання лікарських засобів, медичних виробів, що звільняються від оподаткування податком на додану вартість, визначаються Кабінетом Міністрів України"

податкова пільга за
кодом 14060520

податкова пільга за кодом 14060520: у 2021 році та у I–II кварталі 2022 року "Тимчасово, до 31 грудня 2022 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання (передачі) лікарських засобів та медичних виробів, що були поставлені на митній території України у системі охорони здоров'я від центрального органу виконавчої влади України, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я, та/або від державних підприємств, створених за наказом цього центрального органу виконавчої влади, до кінцевого споживача (пацієнта) у межах виконання бюджетних програм із забезпечення медичних заходів державних програм та/або комплексних заходів програмного характеру у сфері охорони здоров'я. Звільнення від оподаткування податком на додану вартість застосовується, якщо постачання здійснюється на підставі договорів із спеціалізованими організаціями, що здійснюють закупівлі, перелік яких визначений Законом України "Про здійснення державних закупівель", укладених на виконання

угод між центральним органом виконавчої влади України, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я, та відповідною спеціалізованою організацією, що здійснює закупівлі, у межах виконання бюджетних програм із забезпечення медичних заходів державних програм та/або комплексних заходів програмного характеру у сфері охорони здоров'я. Перелік лікарських засобів та медичних виробів, які закуповуються на підставі угод щодо закупівлі із спеціалізованими організаціями, що здійснюють закупівлі, та порядок постачання і цільового використання лікарських засобів, медичних виробів, що звільняються від оподаткування податком на додану вартість, визначаються Кабінетом Міністрів України"; з 01.10.2022 "Тимчасово, до 31 грудня 2023 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання (передачі) лікарських засобів та медичних виробів, що були поставлені на митній території України у системі охорони здоров'я від центрального органу виконавчої влади України, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я, та/або від державних підприємств, створених за наказом цього центрального органу виконавчої влади, до кінцевого споживача (пацієнта) у межах виконання бюджетних програм із забезпечення медичних заходів державних програм та/або комплексних заходів програмного характеру у сфері охорони здоров'я. Звільнення від оподаткування податком на додану вартість застосовується, якщо постачання здійснюється на підставі договорів із спеціалізованими організаціями, що здійснюють закупівлі, перелік яких визначений Законом України "Про здійснення державних закупівель", укладених на виконання угод між центральним органом виконавчої влади України, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я, та відповідною спеціалізованою організацією, що здійснює закупівлі, у межах виконання бюджетних програм із забезпечення медичних заходів державних програм та/або комплексних заходів програмного характеру у сфері охорони здоров'я. Перелік лікарських засобів та медичних виробів, які закуповуються на підставі угод щодо закупівлі із спеціалізованими організаціями, що здійснюють закупівлі, та порядок постачання і цільового використання лікарських засобів, медичних виробів, що звільняються від оподаткування податком на додану вартість, визначаються Кабінетом Міністрів України"

податкова пільга за
кодом 14060540

податкова пільга за кодом 14060540: у 2021 році та у I–II кварталі 2022 року "Тимчасово, до 31 грудня 2022 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання на митній території України лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, що закуповуються за кошти державного бюджету особою, уповноваженою на здійснення закупівель у сфері охорони здоров'я, для виконання програм та здійснення централізованих заходів з охорони здоров'я"; з 01.10.2022 "Тимчасово, до 31 грудня 2023 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання на митній території України лікарських

засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, що закуповуються за кошти державного бюджету особою, уповноваженою на здійснення закупівель у сфері охорони здоров'я, для виконання програм та здійснення централізованих заходів з охорони здоров'я"

податкова пільга за кодом 14060541

податкова пільга за кодом 14060541: у 2021 році та у I–II кварталі 2022 року "Тимчасово, до 31 грудня 2022 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з безоплатного постачання (передачі) особою, уповноваженою на здійснення закупівель у сфері охорони здоров'я, лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, що були ввезені та/або поставлені на митній території України відповідно до підпунктів 1 і 2 пункту 38¹ підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу, на користь структурних підрозділів з питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій або суб'єктів господарювання, які мають ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики"; з 01.10.2022 "Тимчасово, до 31 грудня 2023 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з безоплатного постачання (передачі) особою, уповноваженою на здійснення закупівель у сфері охорони здоров'я, лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, що були ввезені та/або поставлені на митній території України відповідно до підпунктів 1 і 2 пункту 38¹ підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу, на користь структурних підрозділів з питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій або суб'єктів господарювання, які мають ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики"

податкова пільга за кодом 14060542

податкова пільга за кодом 14060542: у 2021 році та у I–II кварталі 2022 року "Тимчасово, до 31 грудня 2022 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з безоплатного постачання (передачі) лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, що були ввезені та/або поставлені (передані) на митній території України відповідно до підпунктів 1–3 пункту 38¹ підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу, у разі здійснення перерозподілу таких лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них у встановленому законодавством порядку між структурними підрозділами з питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій та/або суб'єктами господарювання, які мають ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики"; з 01.10.2022 "Тимчасово, до 31 грудня 2023 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з безоплатного постачання (передачі) лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, що були ввезені та/або поставлені (передані) на митній території України відповідно до підпунктів 1–3 пункту 38¹ підрозділу 2 розділу XX Податкового

кодексу, у разі здійснення перерозподілу таких лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них у встановленому законодавством порядку між структурними підрозділами з питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій та/або суб'єктами господарювання, які мають ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики"

податкова пільга за кодом 14060543

податкова пільга за кодом 14060543: у 2021 році та у I–II кварталі 2022 року "Тимчасово, до 31 грудня 2022 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з безоплатного постачання (передачі) у системі охорони здоров'я до кінцевого споживача (пацієнта), у тому числі з метою надання необхідних медичних послуг та лікарських засобів, що передбачені програмою медичних гарантій, лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, що були ввезені та/або поставлені (передані) на митній території України відповідно до підпунктів 1–4 пункту 38¹ підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу, структурними підрозділами з питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій або суб'єктами господарювання, які мають ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики"; з 01.10.2022 "Тимчасово, до 31 грудня 2023 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з безоплатного постачання (передачі) у системі охорони здоров'я до кінцевого споживача (пацієнта), у тому числі з метою надання необхідних медичних послуг та лікарських засобів, що передбачені програмою медичних гарантій, лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, що були ввезені та/або поставлені (передані) на митній території України відповідно до підпунктів 1–4 пункту 38¹ підрозділу 2 розділу XX Кодексу, структурними підрозділами з питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій або суб'єктами господарювання, які мають ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики"

податкова пільга за кодом 14060544

податкова пільга за кодом 14060544: у 2021–2022 роках та I і II кварталах 2023 року "Тимчасово, на період, що закінчується останнім числом місяця, в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання на митній території України товарів (в тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій коронавірусної хвороби (COVID-19), перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України"

Податковий кодекс

Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI

Положення про Держлікслужбу	Положення про Державну службу України з лікарських засобів та контролю за наркотиками, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 12 серпня 2015 № 647
Положення № 411	Положення про Державний реєстр лікарських засобів, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 31 березня 2004 р. № 411
Положення про ДПС, Положення про Держмитслужбу Порядок № 902	Положення про Державну податкову службу України та Положення про Державну митну службу України, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 06 березня 2019 р. № 227
Порядок № 21, наказ Мінфіну № 21	Порядок здійснення державного контролю якості лікарських засобів, що ввозяться в Україну, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2005 р. № 902
Порядок № 1233	Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затверджений наказом Міністерства фінансів України 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
Порядок № 524	Порядок обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1233
Порядок № 286	Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02 червня 2015 р. № 524, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 24 червня 2015 р. за № 751/27196
Порядок № 286	Порядок взаємодії інформаційних систем Державної податкової служби України та Державної митної служби України щодо обміну інформацією, необхідною для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового і митного законодавства, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 10 червня 2020 р. № 286, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26 червня 2020 р. за № 593/34876
постанова № 106	Порядок здійснення державного контролю якості лікарських засобів, що ввозяться в Україну, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 16 лютого 2011 р. № 106 "Деякі питання ведення обліку податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету"
постанова № 216	постанова Кабінету Міністрів України від 07 березня 2022 р. № 216 "Деякі питання закупівлі лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них"
постанова № 303	постанова Кабінету Міністрів України від 13 березня 2022 р. № 303 "Про припинення заходів державного нагляду (контролю) і державного ринкового нагляду в умовах воєнного стану"
постанова № 314	постанова Кабінету Міністрів України від 18 березня 2022 р. № 314 "Деякі питання забезпечення провадження господарської діяльності в умовах воєнного стану"

постанова № 778	постанова Кабінету Міністрів України від 07 липня 2022 р. № 778 "Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 18 березня 2022 р. № 314"
ППР	податкове повідомлення-рішення
Реєстр ЛЗ	Державний реєстр лікарських засобів
РК	Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної, форма якого затверджена наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2015 р. № 1307 "Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної", зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26 січня 2016 р. за № 137/28267
РНОКПП	Реєстраційний номер облікової картки платника податків
СБУ	Служба безпеки України
СГ	суб'єкт господарювання
суб'єкт ЗЕД	суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності
Технічний регламент № 753	Технічний регламент щодо медичних виробів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 02 жовтня 2013 р. № 753
Указ № 64	Указ Президента України від 24 лютого 2022 р. № 64/2022 "Про введення воєнного стану в Україні", затверджений Законом України від 24 лютого 2022 р. № 2102-ІХ "Про затвердження Указу Президента України "Про введення воєнного стану в Україні"
УКТ ЗЕД	Український класифікатор товарів зовнішньоекономічної діяльності
ФОП	фізична особа-підприємець
ЦОВВ	центральний орган виконавчої влади
Центральне МУ ДПС ВПП	Центральне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків
штрафні санкції	штрафні (фінансові) санкції (штрафи)

ПРЕАМБУЛА

Підстава проведення заходу державного зовнішнього контролю (аудиту): стаття 98 Конституції України, статті 26 і 110 Бюджетного кодексу України, статті 4, 7 і 10 Закону України "Про Рахункову палату", План роботи Рахункової палати на 2023 рік, доручення члена Рахункової палати для виконання повноважень члена Рахункової палати та забезпечення здійснення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) від 30.06.2023 № 16-50.

Мета аудиту: встановлення фактичного стану та оцінка виконання державними органами повноважень щодо забезпечення обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень до державного бюджету ПДВ по операціях з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів;

оцінка соціально-економічних наслідків запровадження зниженої ставки ПДВ при оподаткуванні операцій з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів, а також тимчасових податкових пільг щодо звільнення від оподаткування ПДВ окремих операцій з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів відповідно до пунктів 32, 38, 38¹, 71 підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу.

Предмет аудиту:

нормативно-правові акти, організаційно-розпорядчі документи та управлінські рішення державних органів з питань планування, прогнозування та адміністрування надходження ПДВ по операціях з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів до державного бюджету, а також ліцензування господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібною торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активних фармацевтичних інгредієнтів);

надходження до державного бюджету ПДВ по операціях з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів за ККДБ 14060800 і 14070200;

показники податкової звітності про суми податкових пільг за кодами податкових пільг: 14060512, 14060513, 14060518, 14060519, 14060520, 14060540, 14060541, 14060542, 14060543, 14060544;

статистична, аналітична та оперативна податкова і митна звітність, податкові декларації з ПДВ та митні декларації, дані інформаційних ресурсів (реєстри, бази даних, автоматизовані системи обліку і контролю, електронні комплекси інформаційного обміну) в частині оподаткування ПДВ операцій з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів, ліцензування господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, їх імпорту, оптової та роздрібною торгівлі, а також обсягів виробництва лікарських засобів, їх імпорту, оптової та роздрібною торгівлі ними;

стан забезпечення контролю державними органами за повнотою нарахування і своєчасністю сплати ПДВ по операціях з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів, обґрунтованістю застосування податкових пільг з ПДВ по операціях з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів, у тому числі ввезених як гуманітарна допомога, та цільовим

їх використанням, а також контролю за дотриманням суб'єктами господарювання ліцензійних умов № 929;

інша інформація з відкритих джерел, що характеризує предмет аудиту.

Об'єкти аудиту: ДПС, Держмитслужба, Держлікслужба, Дніпровська, Закарпатська, Київська, Львівська, Одеська митниці, Центральне МУ ДПС ВПП, ГУ ДПС у Львівській області.

Надсилання запитів з питань предмета аудиту: Мінфіну, МОЗ, МВС, БЕБ, СБУ, Державного бюро розслідувань, Держстату, АМКУ.

Критерії оцінки, які застосовуються під час аудиту:

законність – відповідність організаційно-розпорядчих документів і управлінських рішень, прийнятих об'єктами заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), положенням чинного законодавства, що регламентують порядок планування і забезпечення контролю за повнотою нарахування та своєчасністю надходження ПДВ по операціях з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів, обґрунтованістю надання податкових пільг при здійсненні таких операцій, а також ліцензування господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, їх імпорту (крім активних фармацевтичних інгредієнтів), оптової та роздрібною торгівлі ними;

обґрунтованість – ступінь відповідності планових показників надходжень ПДВ по операціях з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів, визначених згідно з затвердженими методиками, фактичним надходженням цього податку до державного бюджету, а також відповідність прогнозних втрат державного бюджету через надання податкових пільг, передбачених законодавством, при здійсненні таких операцій;

результативність – оцінка діяльності державних органів із забезпечення контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходження ПДВ по операціях з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів, обґрунтованістю надання податкових пільг при здійсненні таких операцій, ліцензування діяльності з виробництва лікарських засобів, їх імпорту, оптової та роздрібною торгівлі ними та ведення реєстрів лікарських засобів і медичних виробів, а також вжитих заходів, спрямованих на детінізацію ринку лікарських засобів і медичних виробів;

ефективність – оцінка впливу запровадженого в Україні порядку оподаткування ПДВ операцій з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів на розвиток їх вітчизняного виробництва та соціально-економічні наслідки його дії.

Методи збирання даних: моніторинг нормативно-правових актів; аналіз матеріалів та документів щодо організації роботи та виконання покладених на об'єкти аудиту завдань і функцій з питань надання пропозицій щодо прогнозування, забезпечення повноти нарахування і своєчасності надходження ПДВ по операціях з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів, обґрунтованістю надання податкових пільг при здійсненні таких операцій; аналіз даних інформаційних систем державних органів; аналіз інформації, отриманої на запити Рахункової палати; вивчення та аналіз статистичної, іншої звітності державних органів, аналітичної інформації; ознайомлення, опитування, обстеження, аналіз світового досвіду.

Початкові обмеження щодо проведення аудиту: 2021–2022 роки і 9 місяців 2023 року (для аналізу динаміки окремих показників – їх значення за 2020 рік).

Загальний строк здійснення аудиту: липень – грудень 2023 року.

Термін розгляду на засіданні Рахункової палати – у терміни, визначені Планом роботи Рахункової палати на 2023 рік.

ВСТУП

Статтею 49 Конституції України закріплено право громадян України на охорону здоров'я, медичну допомогу та медичне страхування. Охорона здоров'я – один з пріоритетних напрямів державної діяльності. Держава формує політику охорони здоров'я в Україні та забезпечує її реалізацію¹. Лікарські засоби і медичні вироби – невід'ємний компонент сучасної системи охорони здоров'я. Доступність цих товарів для населення є однією з найважливіших складових права людини на охорону свого здоров'я.

Проблему забезпечення доступності ліків для населення в багатьох країнах ЄС вирішують переважно двома шляхами – застосування знижених ставок оподаткування та запровадження державної системи компенсації вартості ліків. Так, в Бельгії, Португалії та Хорватії ставка ПДВ на лікарські засоби становить 6 відс. (поряд зі стандартними 21 – 23 відс.), в Іспанії, Словаччині – 10,0, Франції – 5,5, Німеччині – 7, Угорщині – 5,0, Румунії – 9, Швеції, Англії, Шотландії (для рецептуальних лікарських засобів) – 0 відсотків².

В Україні з квітня 2014 року замість повного звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів, запроваджено оподаткування цих операцій ПДВ за пільговою ставкою у розмірі 7 відсотків. Протягом 2021–2022 років і 9 місяців 2023 року до державного бюджету надійшло 16,1 млрд грн ПДВ по операціях з ввезення лікарських засобів і медичних виробів. Окремий облік надходжень ПДВ по операціях з постачання лікарських засобів і медичних виробів ДПС не здійснювався, відповідно, **інформації щодо обсягів надходжень ПДВ з операцій з постачання лікарських засобів і медичних виробів немає.**

Поряд з цим в Україні запроваджено низку тимчасових податкових пільг щодо звільнення від оподаткування ПДВ окремих операцій з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів. Так, за даними ДПС і Держмитслужби, протягом періоду, що досліджувався, обсяги цих пільг становили **28,2 млрд гривень.**

Незважаючи на це, за даними Держстату, для кожного п'ятого домогосподарства необхідні ефективні ліки залишаються недоступними через їх занадто високу вартість. На зростання цін на лікарські засоби суттєво вплинули такі фактори: знецінення національної валюти, недостатній державний контроль за дотриманням вимог законодавства з питань ціноутворення на лікарські засоби у зв'язку з обмежувальними заходами щодо проведення перевірок контролюючими органами.

¹ Стаття 12 Основ законодавства України про охорону здоров'я, затверджених Законом України від 19 листопада 1992 р. № 2801-ХІІ.

² <https://cost.ua/714-podatky-v-ukrayini-vs-krayiny-eu-de-platyat-bilshe>.

На фармацевтичний ринок України негативно вплинула розпочата РФ 24 лютого 2022 року повномасштабна воєнна агресія, яка призвела до значних руйнувань інфраструктури, проблем з логістичними ланцюгами постачання і значних фінансових ризиків для фармацевтичних компаній.

Слід зазначити, що в 2018 році Рахунковою палатою здійснювався аудит ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з ПДВ по операціях з постачання та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів, результати якого засвідчили неефективність державного контролю за правомірністю застосування платниками податків податкових пільг, наявністю у них ліцензій на право здійснення діяльності на фармацевтичному ринку, ціноутворенням на ці товари.

З огляду на суспільну значущість питання забезпечення населення якісними і доступними лікарськими засобами та медичними виробами, значні обсяги надходжень до державного бюджету ПДВ і податкових пільг з цього податку, наданих СГ, які здійснювали операції з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів, а також наявні ризики зниження ефективності державного контролю у цій сфері в умовах воєнного стану, проведення цього аудиту є актуальним.

1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПИТАНЬ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ З ОПЕРАЦІЙ З ПОСТАЧАВАННЯ ТА ВВЕЗЕННЯ НА МИТНУ ТЕРИТОРІЮ УКРАЇНИ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ І МЕДИЧНИХ ВИРОБІВ

Згідно із підпунктом 14.1.178 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу ПДВ – **непрямий податок**, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V цього Кодексу. Підрозділом 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу встановлені особливості оподаткування ПДВ, зокрема тимчасові звільнення від його оподаткування.

Крім того, товари, що переміщуються через митний кордон України, мають оподатковуватися ПДВ з урахуванням особливостей, визначених розділом IX Митного кодексу. Так, частиною другою статті 270 Митного кодексу визначено: правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, іншими (крім мита) митними платежами встановлюються Податковим кодексом з урахуванням особливостей, що визначаються цим Кодексом..

Перелік платників ПДВ визначено пунктом 180.1 статті 180 Податкового кодексу, зокрема, це:

будь-яка особа, яка провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному статтею 183 розділу V цього Кодексу;

будь-яка особа, яка зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;

будь-яка особа, яка ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу.

Пунктом 185.1 статті 185 Податкового кодексу визначені **об'єкти оподаткування ПДВ**, серед яких є, зокрема:

постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Податкового кодексу;

ввезення товарів на митну територію України.

Згідно з абзацами першим–третім підпункту "в" пункту 193.1 статті 193 Податкового кодексу ставка податку встановлюється від бази оподаткування в розмірі 7 відсотків по операціях з:

постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, 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 Україні³;

постачання на митній території України та ввезення на митну територію України 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.

Отже, при здійсненні операцій з постачання на митній території України та/або ввезення на митну територію України лікарських засобів та медичних виробів з недотриманням хоча б однієї із цих умов, такі операції оподатковуються ПДВ у загальнозстановленому порядку за ставкою 20 відсотків.

Слід зазначити, що **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 в частині визначення медичних виробів, операції з якими оподатковуються ПДВ за ставкою 7 відсотків.**

Так, у Класифікації доходів бюджету в назвах ККДБ 14060800, 14070100 і 14070200 застосовується визначення **"медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України,"** замість **"медичних виробів, 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"**, що не відповідає абзацу другому підпункту "в" пункту 193.1 статті 193 Податкового кодексу.

Подібні визначення застосовані і в кодах видів надходжень "028" і "029", наведених у Класифікаторі надходжень № 1011.

Крім того, 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, проте Законом України від 27 березня 2014 р. № 1166-VII "Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні" цей підпункт вилучено із цього Кодексу. При цьому **Мінфіном зміни до**

³ У редакції Закону України від 07 грудня 2017 р. № 2245-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році", що набрав чинності з 01.01.2018.

Класифікатора звільнень № 1011 у частині виключення з нього кодів пільг "102" і "202" не внесено.

Довідково. Згідно із підпунктом 197.1.27 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу звільнялися від оподаткування ПДВ операції з постачання лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів (у тому числі аптечними закладами), а також виробів медичного призначення за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України.

Відповідно до підпункту 195.1.1 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу за нульовою ставкою оподатковуються, зокрема, операції:

а) у митному режимі експорту;

б) у митному режимі реекспорту, якщо товари поміщені у такий режим відповідно до пунктів 3 (щодо товарів у вигляді продуктів їх переробки) та 5 частини першої статті 86 Митного кодексу України;

в) у митному режимі безмитної торгівлі;

ж) у митному режимі вільної митної зони.

Тимчасові податкові пільги щодо звільнення від оподаткування ПДВ окремих операцій з ввезення та/або постачання лікарських засобів і медичних виробів, **встановлені пунктами 32, 38, 38¹, 71 підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу.** Ці пільги за кодами 14060512, 14060513, 14060518–14060520, 14060540–14060544 включено до довідників податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, та довідників інших податкових пільг, які щоквартально оновлюються та затверджуються Головою ДПС.

Згідно з підпунктом 3 пункту 32 підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення"⁴ Податкового кодексу тимчасово, на період проведення антитерористичної операції та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії РФ та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства, звільняються від оподаткування ПДВ 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 РФ, 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 РФ та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства, зазнали поранення, контузії чи іншого ушкодження здоров'я, **за переліком та в обсягах, встановлених КМУ.** Водночас Урядом не визначено переліку та обсягів таких лікарських засобів та медичних виробів.

Відповідно до пункту 30.1 статті 30 Податкового кодексу, податкова пільга – передбачене податковим та/або митним законодавством звільнення платника податку від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору у меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.2,

⁴ У редакції Закону України від 10.04.2023 № 3019 " Про внесення змін до підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання/ввезення товарів для потреб безпеки і оборони у період воєнного стану" (набрав чинності 03.05.2023).

яким передбачено, що підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснених ним витрат.

Суми податку та збору, не сплачені суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг відповідно до пункту 30.6 статті 30 Податкового кодексу, обліковуються таким суб'єктом–платником податків. Облік зазначених коштів ведеться в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, а саме Порядку № 1233.

Податкова пільга надається шляхом, зокрема, податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку; зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку; встановлення зниженої ставки податку; звільнення від сплати податку (пункт 30.9).

Слід зазначити, що **окремі норми Положення про Держмитслужбу не узгоджуються з нормами чинного законодавства.**

Так, статтею 455 Митного кодексу передбачено здійснення обліку осіб, які під час провадження своєї діяльності є учасниками відносин, що регулюються законодавством України з питань митної справи⁵. Відповідно до абзацу першого частини першої статті 455 Митного кодексу **ЦОВВ, що реалізує державну митну політику, веде централізований облік осіб (резидентів та нерезидентів): декларантів, перевізників, гарантів, АЕО⁶, інших підприємств, контроль за діяльністю яких здійснюється митними органами.** При цьому підпунктом 41 пункту 4 Положення про Держмитслужбу встановлено, що **Держмитслужба організовує та здійснює ведення обліку осіб, які здійснюють операції з товарами.**

Згідно з пунктом 41.4 статті 41 Податкового кодексу **органами стягнення є виключно контролюючі органи, визначені підпунктом 41.1.1 цього пункту, уповноважені здійснювати заходи щодо, зокрема, забезпечення погашення податкового боргу, а також державні виконавці в межах своїх повноважень.** Підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 Податкового кодексу до контролюючих органів віднесено податкові органи (ЦОВВ, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи). Разом з тим згідно з підпунктом 67⁴ пункту 4 Положення про Держмитслужбу Служба здійснює стягнення митних платежів у порядку та строки, визначені Податковим кодексом, у разі несплати або неповної сплати таких платежів у встановлений строк.

Крім того, згідно із підпунктом 30 пункту 4 Положення про Держмитслужбу Служба відповідно до покладених на неї завдань подає Мінфіну пропозиції щодо складення бюджетної декларації, проекту закону про державний бюджет на відповідний рік, у тому числі **щодо визначення прогнозних (індикативних) показників доходів державного бюджету на основі макроекономічних показників та тенденцій розвитку світової економіки.** Разом з тим **Бюджетний кодекс не містить визначення терміна "індикативні показники", з 2022 року Мінфін у своїх розпорядчих документах таке поняття не застосовує та доводило**

⁵ У редакції Закону України від 02 жовтня 2019 р. № 141-IX "Про внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань функціонування авторизованих економічних операторів" (набрав чинності з 07.11. 2019).

⁶ Згідно з пунктом 1 частини першої статті 4 Митного кодексу АЕО – авторизований економічний оператор – підприємство, якому митними органами надано авторизацію АЕО згідно з цим Кодексом.

до Держмитслужби показники помісячного розпису доходів державного бюджету на 2022 рік для керівництва в роботі та своєчасного забезпечення органами стягнення, міністерствами та іншими ЦОВВ відповідних надходжень. **Отже, Положення про Держмитслужбу потребує приведення у відповідність із зазначеними нормами Митного, Податкового та Бюджетного кодексів.**

Закон № 123 регулює правовідносини, пов'язані, зокрема, із створенням, реєстрацією, виробництвом, контролем якості та реалізацією лікарських засобів, у тому числі лікарських засобів, вироблених з крові людини та плазми крові (препаратів крові), визначає права та обов'язки підприємств, установ, організацій і громадян, а також повноваження у цій сфері органів виконавчої влади і посадових осіб.

Пунктом 10 частини першої статті 7 Закону № 222 передбачено, що ліцензуванню підлягають такі види господарської діяльності, як виробництво лікарських засобів, оптова та роздрібна торгівля лікарськими засобами, імпорт лікарських засобів (крім активних фармацевтичних інгредієнтів) – з урахуванням особливостей, визначених Законом України "Про лікарські засоби".

Особливості ліцензування виробництва лікарських засобів визначено статтею 10 Закону № 123, ввезення в Україну – статтею 17, оптової і роздрібною торгівлі – статтею 19 цього Закону.

Пунктом 10 Переліку органів ліцензування, затвердженого постановою КМУ від 05 серпня 2015 р. № 609 "Про затвердження переліку органів ліцензування та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України" Держлікслужбу визначено органом ліцензування діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібною торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім АФІ).

Відповідно до пункту 2 Ліцензійних умов № 929 їх дія поширюється на всіх суб'єктів господарювання, зокрема на зареєстрованих в установленому законодавством порядку юридичних осіб незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності, фізичних осіб-підприємців, які провадять господарську діяльність з виробництва лікарських засобів, оптової, роздрібною торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активних фармацевтичних інгредієнтів). Дія цих Ліцензійних умов не поширюється на суб'єктів господарювання, які провадять господарську діяльність з імпорту лікарських засобів (крім АФІ) відповідно до законів України "Про гуманітарну допомогу", "Про благодійну діяльність та благодійні організації" та "Про виконання програм Глобального фонду для боротьби із СНІДом, туберкульозом та малярією в Україні".

Відповідно до абзацу третього пункту 10 Ліцензійних умов № 929 підставою для видачі ліцензії на провадження господарської діяльності з виробництва (виготовлення) лікарських засобів, імпорт лікарських засобів (крім АФІ) є наявність відповідної матеріально-технічної бази, кваліфікованого персоналу, а також умов для контролю якості лікарських засобів, що вироблятимуться та/або будуть ввозитися. Відповідність матеріально-технічної бази, кваліфікації персоналу, а також умов для контролю якості лікарських засобів, що вироблятимуться та/або будуть ввозитися, встановленим вимогам та заявленим у поданих заявником документах для одержання ліцензії характеристикам, **підлягає обов'язковій перевірці до видачі ліцензії у межах**

строків, передбачених для видачі ліцензії, за кожним місцем провадження діяльності органом ліцензування у порядку, визначеному МОЗ.

Аудитом встановлено, що цей порядок визначено наказом МОЗ від 06 липня 2022 р. № 1169 "Про затвердження Порядку перевірки відповідності матеріально-технічної бази, кваліфікованого персоналу, а також умов щодо контролю за якістю лікарських засобів, що вироблятимуться та/або ввозитимуться на територію України перед видачею ліцензії на провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової, роздрібною торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активних фармацевтичних інгредієнтів)", зареєстрованим у Мін'юсті 18 серпня 2022 р. за № 936/38272. Цей наказ набере чинності через 6 місяців після припинення чи скасування воєнного стану.

Довідково. З 21.05.2017 накази МОЗ від 11 липня 2012 р. № 513 "Про затвердження Порядку перевірки перед видачею ліцензії на провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової, роздрібною торгівлі лікарськими засобами", зареєстрований у Мін'юсті від 26 липня 2012 р. за № 1262/21574, та від 27 лютого 2013 р. № 168 "Про затвердження Порядку перевірки перед видачею ліцензії на провадження господарської діяльності з імпорту лікарських засобів", зареєстрований у Мін'юсті від 05 березня 2017 р. за № 358/22890, скасовані згідно з розпорядженням КМУ від 10 березня 2017 р. № 169-р "Про скасування деяких наказів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади" як такі, що не відповідають Закону України від 05 квітня 2007 р. № 877 "Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності".

Отже, з 21.05.2017 по 06.07.2022 МОЗ не було забезпечено виконання вимог абзацу третього пункту 10 Ліцензійних умов № 929 в частині визначення порядку вказаних обов'язкових перевірок до видачі ліцензії. Як наслідок, існували ризики видачі ліцензій СГ, які не мали відповідних умов для провадження діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової, роздрібною торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім АФІ).

Слід зазначити, що КМУ не затверджено Порядку ввезення лікарських засобів на територію України, що є недотриманням вимог частини першої статті 17 Закону № 123.

Аудит засвідчив, що в Україні в цілому створено необхідне нормативно-правове поле для адміністрування ПДВ з лікарських засобів і медичних виробів та контролю за їх виробництвом та обігом. Водночас окремі нормативно-правові акти у цій сфері є недосконалими та потребують приведення у відповідність із чинним законодавством.

КМУ не забезпечено видання окремих нормативно-правових актів, передбачених Податковим кодексом, що ускладнювало адміністрування ПДВ з лікарських засобів і медичних виробів.

2. ОБҐРУНТОВАНІСТЬ ПЛАНУВАННЯ І ДИНАМІКА НАДХОДЖЕНЬ ТА ВТРАТ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПО ОПЕРАЦІЯХ З ЛІКАРСЬКИМИ ЗАСОБАМИ І МЕДИЧНИМИ ВИРОБАМИ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

Згідно з Бюджетним кодексом Мінфін відповідає за складання проєкту закону про державний бюджет, визначає основні організаційно-методичні засади бюджетного планування, що використовуються для розроблення проєкту державного бюджету (частина друга статті 32), здійснює прогнозування та аналіз доходів бюджету (частина перша статті 45).

За інформацією Мінфіну⁷, прогнозування надходжень ПДВ протягом періоду, що досліджувався, здійснювалось відповідно до Методики прогнозування ПДВ, затвердженої спільним наказом Мінфіну, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції, Державної податкової адміністрації та Держмитслужби у 2004 році, яка передбачає прогнозування надходжень ПДВ на базі наявних макропоказників соціально-економічного розвитку України⁸.

Довідково. Розділом II Методики прогнозування ПДВ, зокрема, встановлено: основою інформаційного забезпечення для розрахунків за методикою є показники системи національних рахунків, у тому числі таблиць "витрати-випуск" (міжгалузевого балансу). Для врахування особливостей формування надходжень податку залежно від змін у кон'юктурі внутрішнього попиту використовуються дані щодо кінцевих споживчих витрат домашніх господарств, роздрібною товарообороту, реалізації послуг населенню, валового нагромадження основного капіталу. Для визначення складової імпорту в показниках кінцевого попиту використовуються показники таблиць "витрати-випуск" та статистична інформація про продаж товарів у торговій мережі та мережі ресторанного господарства. Для врахування особливостей формування надходжень податку за видами діяльності використовуються дані щодо структури валової доданої вартості. Для врахування особливостей формування надходжень податку залежно від змін у зовнішньоторговельній діяльності використовуються дані щодо експорту товарів і послуг та дані щодо імпорту товарів. У розрахунках використовується інформація Держкомстату, Мінекономіки, Національного банку України, Державного казначейства України, Державної податкової адміністрації України, Державної митної служби України.

Водночас Методика прогнозування ПДВ не передбачає здійснення розрахунків надходжень ПДВ за окремими групами товарів, для яких Класифікацією доходів бюджету визначені окремі ККДБ та встановлені знижені ставки податку, зокрема 7 відсотків. Як наслідок, показники надходжень ПДВ за ККДБ 14060800 і 14070200 на 2021–2023 роки Мінфіном не прогнозувалися та законами про державний бюджет на ці роки⁹ не затверджувалися.

Слід зазначити, що з 2004 року до Методики прогнозування ПДВ не вносились зміни для її вдосконалення, у тому числі у зв'язку із запровадженням знижених ставок ПДВ у розмірі 7 і 14 відс., які застосовуються при оподаткуванні операцій за окремими групами товарів, а також щодо посилянь на ЦОВВ, які були реорганізовані або ліквідовані під час проведення адміністративних реформ.

У пояснювальних записках до проєктів законів про державний бюджет на 2021–2023 роки зазначалось, що прогнозні показники ПДВ визначено на базі фактичних надходжень податку з урахуванням макроекономічного прогнозу,

⁷ Лист Мінфіну від 03.11.2023 № 35030-05-7/30111.

⁸ Так, прогнозування надходжень ПДВ до проєктів законів України "Про Державний бюджет України на 2021 рік" (реєстр. № 4000 від 14.09.2020) здійснювалось на базі основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України, затверджених постановою КМУ від 29 липня 2020 р. № 671, "Про Державний бюджет України на 2022 рік" (реєстр. № 6000 від 15.09.2021) – постановою КМУ від 31 травня 2021 р. № 586, "Про Державний бюджет України на 2023 рік" (реєстр. № 8000 від 14.09.2022) – наданих листом Мінекономіки від 31.08.2022 № 3011-05/62642-03, та доопрацьовувалось до другого читання з урахуванням Бюджетних висновків Верховної Ради України.

⁹ Від 15 грудня 2020 р. № 1082-IX "Про Державний бюджет України на 2021 рік", від 02 грудня 2021 р. № 1928-IX "Про Державний бюджет України на 2022 рік", від 03 листопада 2022 р. № 2710-IX "Про Державний бюджет України на 2023 рік".

зокрема, номінального ВВП, кінцевих споживчих витрат, експорту й імпорту товарів та послуг, зміни обмінного курсу національної валюти. Основою інформаційного забезпечення прогнозних розрахунків податку є макрпоказники, а також інформація Мінекономіки, НБУ, Держстату, Казначейства, Держмитслужби, ДПС.

Водночас **розрахунки Мінфіну прогнозних надходжень ПДВ на 2021–2023 роки**, додані до законопроектів про державний бюджет на ці роки та надані на запит Рахункової палати, **не дають змоги оцінити їх обґрунтованість через відсутність обрахунків складових, використаних для обчислення цих надходжень**. Так, прогнозні надходження ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) відповідно до пункту 27 Методики прогнозування ПДВ визначаються як різниця між сумарним збором податку, отриманого за формулами розділу III цієї Методики, та прогнозним обсягом надходжень податку із ввезених на територію України товарів. При цьому Мінфіном не надано розрахунків сумарного збору ПДВ, номінальної та реальної ставок ПДВ, коефіцієнта кореляції номінальної ставки, обсягів пільг, коефіцієнта зміни пільг, які використані у розрахунку ПДВ з урахуванням змін кон'юнктури попиту за спрощеним методом.

Додатком до постанови № 106 визначено, що **контроль за справлянням надходжень до бюджету ПДВ по операціях з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів за ККДБ 14060800 здійснює ДПС, за ККДБ 14070200 – Держмитслужба**. При цьому **не передбачено здійснення ДПС як органом стягнення контролю за справлянням надходжень до бюджету за ККДБ 14070200**, а також інших митних платежів, у разі наявності податкового боргу за такими надходженнями.

Аудитом встановлено, що **ДПС і Держмитслужба не надавали Мінфіну пропозицій щодо прогнозних показників надходжень ПДВ по операціях з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів на 2021–2023 роки**. За поясненнями Мінфіну, ДПС і Держмитслужба з метою прогнозування ПДВ на ці роки на його запити надсилали інформацію відповідно до Методики прогнозування ПДВ, а саме згідно з додатком 1¹⁰: ДПА мала надсилати надходження податку з вироблених в Україні товарів та суми податку, заявлені платниками до відшкодування, Держмитслужба – обсяг виданих податкових векселів, ДПА і Держмитслужба – обсяги наданих пільг.

На запити Мінфіну ДПС і Держмитслужба надавали пропозиції щодо визначення помісячних індикативних показників доходів державного бюджету на 2021 рік та показників помісячного розпису доходів Державного бюджету України¹¹ на 2022–2023 роки за ККДБ 14060000 і ККДБ 14070000 відповідно **без деталізації за їх складовими**.

Як наслідок, **прогнозування надходжень ПДВ за ККДБ 14060800 і ККДБ 14070200 та їх розподіл між територіальними органами ДПС і Держмитслужби не здійснювалися, моніторинг надходжень та рівня виконання показників доходів за цими ККДБ також не проводився**.

¹⁰ Перелік показників, необхідних для розрахунку прогнозу надходжень податку.

¹¹ Враховуючи, що Бюджетний кодекс не містить визначення терміна "індикативні показники", з 2022 року Мінфіном у своїх розпорядчих документах таке поняття не застосовується.

Довідково. Аудитом встановлено, що протягом 2021 року та I кварталу 2022 року ДПС доводила індикативні показники за ККДБ 14060000 до своїх територіальних органів наказами ДПС на квартал з поділом на місяці звітного кварталу, а з квітня 2022 року – помісячно, при цьому з квітня по липень 2022 року доводилися орієнтовні показники доходів, а з серпня 2022 року по вересень 2023 року – показники доходів на відповідний місяць згідно з методичними рекомендаціями, затвердженими наказами ДПС від 26.12.2019 № 228 "Про організацію діяльності Державної податкової служби України із визначення індикативних показників доходів та забезпечення надходжень платежів", від 08.07.2021 № 672 "Про організацію роботи Державної податкової служби України з визначення індикативних показників доходів та надходження платежів" та від 23.11.2022 № 863 "Про організацію роботи Державної податкової служби України з визначення показників доходів та надходження платежів".

Держмитслужбою індикативні показники доходів за ККДБ 14070000 визначались і доводились до митниць наказами помісячно відповідно до методичних рекомендацій, затверджених наказом Держмитслужби від 07 серпня 2020 р. № 304 "Про організацію діяльності Державної митної служби з питань визначення індикативних показників та розрахунку очікуваних доходів Державного бюджету України". У I півріччі 2021 року вони доводились в розрізі 15 митниць, а з II півріччя 2021 року – 25 митниць, що пов'язано зі зміною структури територіальних органів Держмитслужби та їх повноважень. Протягом березня–липня 2022 року Держмитслужбою накази про виконання індикативних показників на відповідний місяць до митниць не направлялися, з серпня по грудень 2022 року орієнтовні очікувані показники надходжень до державного бюджету надсилалися листами Держмитслужби. У цих показниках на відповідні місяці зазначалася загальна сума надходжень митних платежів з розподілом на загальний та спеціальний фонд без розбивки за видами.

При цьому вказані методичні рекомендації ДПС і Держмитслужби не передбачають порядку розрахунку індикативних показників (показників доходів на відповідний місяць) та очікуваних надходжень ПДВ по операціях з постачання та ввезення лікарських засобів і медичних виробів.

Наказом ДФС від 10.04.2015 № 267¹² затверджено перелік форм оперативного обліку податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а наказом ДПС від 12.05.2023 № 345¹³ – перелік форм оперативного обліку податків, зборів, платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, адміністрування яких здійснюють органи ДПС, згідно з якими за поданими до ДПС документами податкової звітності та актами перевірок **нарахування ПДВ за ККДБ 14060800, а також урахування в оперативній звітності податкового боргу та переплат з ПДВ за цим ККДБ податковими органами не здійснюється.**

Як наслідок, **облік надходжень ПДВ по операціях з постачання лікарських засобів і медичних виробів протягом періоду, що досліджувався, ДПС здійснювався не за ККДБ 14060800, а за ККДБ 14060100, чим не дотримано вимог Класифікації доходів бюджету.**

Довідково. На бюджетному рахунку за ККДБ 14060800 відповідно до вказаних форм має здійснюватися лише облік надходжень ПДВ, зарахованих на ІКП ф. № 15, а саме за податками, зборами, платежами, за якими податковим законодавством не передбачено подання платником податкової звітності; а на бюджетному рахунку за ККДБ 14060100 – облік надходжень ПДВ, зарахованих на ІКП ф. № 5 (ПДВ для платників податків – юридичних осіб та ФОП, які включені до реєстру платників ПДВ) і ІКП ф. № 5* (ПДВ для платників податків – юридичних осіб та ФОП, не включених/виключених до/з реєстру платників ПДВ).

¹² "Про організацію оперативного обліку податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" (в редакції наказу ДФС від 08.04.2019 № 271 "Про внесення змін до наказу ДФС від 10.04.2015 № 267").

¹³ "Про загальні засади організації процесу ведення обліку податків, зборів, платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та контролю показників".

Фактичні надходження ПДВ, які обліковувалися протягом 2021–2022 років за **ККДБ 14060800** органами **Казначейства**, у 2021 році становили мінус 12,1 тис. грн¹⁴, у 2022 році – 19,2 тис. грн, а протягом січня – вересня 2023 року – відсутні. За інформацією ДПС, ці кошти були помилково сплаченими.

Мінфіном повідомлено, що у **2017 році Міністерство порушувало питання** незначних надходжень до державного бюджету за **ККДБ 14060800** (у 2016 році – 3,9 тис. грн, у 2017 році – 2,2 тис. грн) та листом від 21.12.2017 № 35130-12-10/36141 звернулося до ДФС про надання інформації щодо обліку надходжень ПДВ від операцій з постачання на митній території України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання.

ДФС (лист від 27.12.2017 № 4448/4/99-99-07-02-01-13) повідомила, що Порядок № 21 не передбачає відокремленого відображення платником сум нарахувань від таких операцій, сплата цих сум проводиться платником у загальній сумі платежу на бюджетний рахунок за ККДБ 14060100 "Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)".

Подібні пояснення надані ДПС Рахунковій палаті під час проведення контрольного заходу. При цьому ДПС не зверталася до Мінфіну з пропозиціями щодо вирішення вказаного питання.

Довідково. За поясненнями ДПС, відповідно до пункту 5 розділу V Порядку № 21, рядок 18 "Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 9 – рядок 17 декларації) (позитивне значення), яке сплачується до державного бюджету" декларації з ПДВ заповнюється, якщо в результаті розрахунку різниці між сумою податкових зобов'язань (рядок 9 "Усього податкових зобов'язань" і податкового кредиту" (рядок 17 "Усього податкового кредиту") отримано позитивне значення.

У рядку 18 вказується сума ПДВ, яка підлягає нарахуванню за підсумками поточного звітного (податкового) періоду та сплачується до загального фонду державного бюджету у порядку, визначеному статтею 200 Податкового кодексу. З огляду на це, платники ПДВ по операціях з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів подають декларації з ПДВ у загальному порядку.

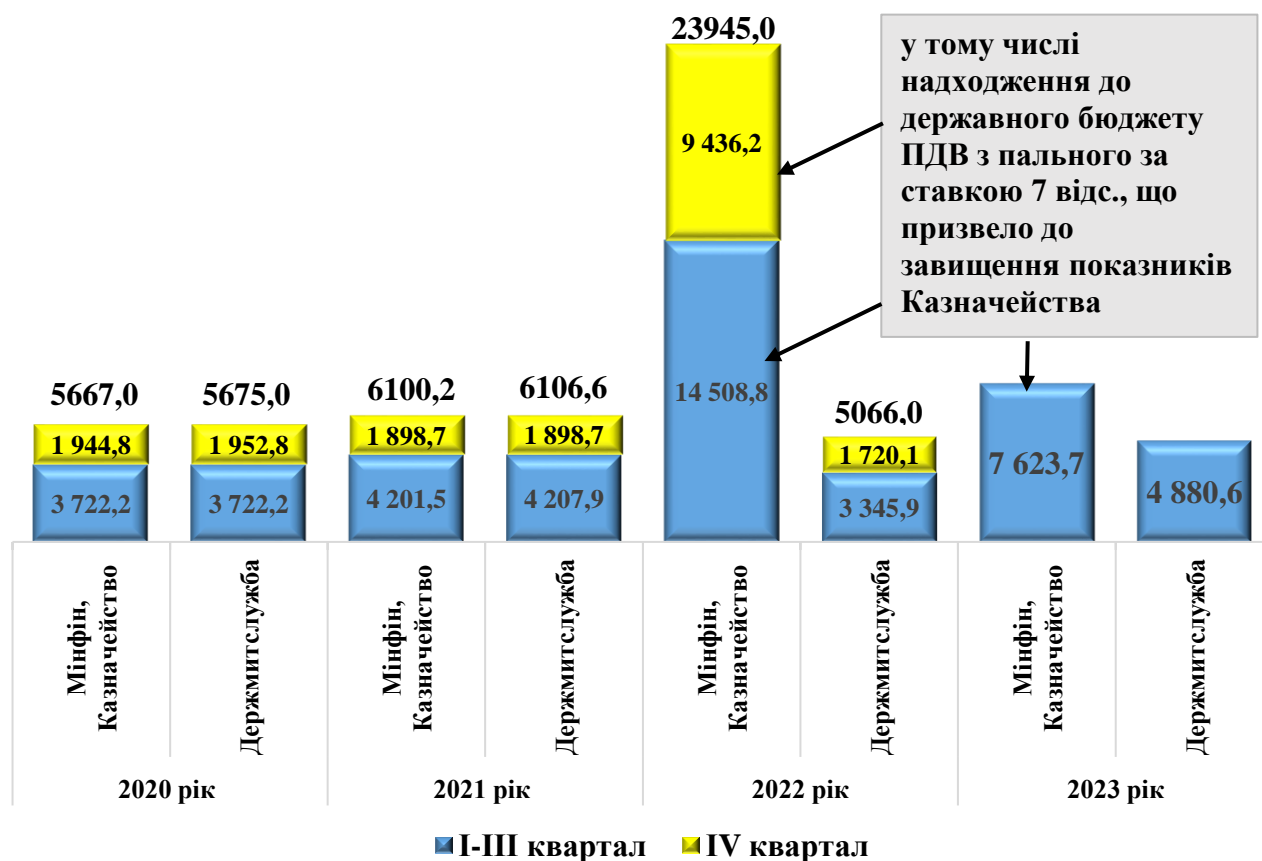
За поясненнями Мінфіну, **аналіз надходжень до державного бюджету протягом 2021–2022 років та 9 місяців 2023 року за ККДБ 14060800 та факторів, що впливали на їх обсяги, не здійснювався** через неможливість виокремлення цих надходжень із загальної суми надходжень ПДВ за ККДБ 14060100.

Отже, Мінфіном протягом майже 6 років (з 2017 року) не забезпечено врегулювання питання обліку надходжень ПДВ по операціях з постачання на митній території України лікарських засобів, медичних виробів.

За результатами аналізу обсягів надходжень до державного бюджету ПДВ по операціях з ввезених лікарських засобів і медичних виробів, сформованих Держмитслужбою на підставі митних декларацій, та звітності Казначейства за ККДБ 14070200 встановлено: у **2022 році обсяги за даними Казначейства у 4,7 раза перевищували відповідні дані Держмитслужби** (діаграма 1).

¹⁴ Мінусове значення надходжень ПДВ виникло внаслідок повернення суб'єктам господарювання помилково сплачених сум податку в попередніх періодах.

Діаграма 1. Динаміка надходжень ПДВ по операціях з ввезення лікарських засобів та медичних виробів за даними Мінфіну (Казначейства) та Держмитслужби*, млн грн



*Різниця в показниках Казначейства та Держмитслужби внаслідок повернення казначейськими органами зайво або помилково зарахованих до державного бюджету коштів ПДВ. Дані Держмитслужби за показниками митних декларацій.

За поясненнями Держмитслужби, законами № 2120¹⁵ і № 2618¹⁶ внесено зміни до підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу, згідно з якими тимчасово, на період дії правового режиму воєнного стану, операції, зазначені у пункті 41 підрозділу 5 цього розділу, зокрема, з ввезення на митну територію України бензинів моторних, важких дистилатів, скрапленого газу,

¹⁵ Доповнено пунктом 82, згідно з яким тимчасово, на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, операції, зокрема, з ввезення на митну територію України бензинів моторних, важких дистилатів та скрапленого газу, що класифікуються за кодами УКТ ЗЕД, визначеними підпунктом 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 цього Кодексу, на які згідно з пунктом 41 підрозділу 5 цього розділу встановлено ставку акцизного податку у розмірі 0,00 євро за 1000 літрів, а також нафти або нафтопродуктів сирих, одержаних з бітумінозних порід (мінералів), що класифікуються за кодами УКТ ЗЕД 2709 00 10 00 та 2709 00 90 00, оподатковуються за ставкою у розмірі 7 відсотків. Закон набрав чинності з 17.03.2022.

¹⁶ Пункт 82 викладено в новій редакції, згідно з якою тимчасово, на період дії правового режиму воєнного стану на території України, введеного Указом № 64, але не довше ніж до 01 липня 2023 року, операції, зокрема, з ввезення на митну територію України бензинів моторних, важких дистилатів, скрапленого газу, біодизелю, палива моторного альтернативного, що класифікуються за кодами УКТ ЗЕД, визначеними пунктом 41 підрозділу 5 цього розділу, яким встановлено ставки акцизного податку на такі товари, а також нафти або нафтопродуктів сирих, одержаних з бітумінозних порід (мінералів), що класифікуються за кодами УКТ ЗЕД 2709 00 10 00 та 2709 00 90 00, оподатковуються за ставкою у розмірі 7 відсотків. Закон набрав чинності з 30.09.2022.

біодизелю, палива моторного альтернативного, а також нафти або нафтопродуктів сирих, оподатковуються за ставкою у розмірі 7 відсотків.

Змін до Класифікації доходів бюджету щодо визначення окремого ККДБ для зарахування до державного бюджету надходжень з ПДВ за вказаними операціями Мінфіном не було внесено.

Значна частина декларантів-імпортерів пального у графі 47 МД при нарахуванні ПДВ за ставкою 7 відс. під час дії законів № 2120 і № 2618 **замість коду виду платежу "028"**, визначеного у Класифікаторі надходжень № 1011, якому відповідають надходження за ККДБ 14070100, **вказувала код виду платежу "029"**, якому відповідають надходження за ККДБ 14070200.

При цьому належного контролю за правильністю нарахування декларантами ПДВ, що підлягав сплаті, митницями не забезпечено.

За інформацією Держмитслужби, невиявлення таких помилок обумовлено також тим, що **формато-логічний контроль¹⁷** при поданні декларантами митних декларацій до АСМО "Інспектор" є недосконалим та потребує технічного доопрацювання програмно-інформаційного комплексу ЄАІС Держмитслужби.

Держмитслужбою аналіз правильності заповнення графі 47 МД при ввезенні на митну територію України товарів, що підпадали під дію законів № 2120 і № 2618, здійснено на початку 2023 року та про результати листом від 23.01.2023 № 15/15-01-03/7/320 поінформовано Енергетичну, Київську, Львівську, Одеську, Запорізьку та Івано-Франківську митниці та зобов'язано забезпечити внесення відповідних змін до МД, оформлених протягом 2023 року, на товари, що зазначені у законах № 2120 і № 2618.

Довідково. Відповідно до Порядку оформлення аркуша коригування, затвердженого наказом Мінфіну від 06 листопада 2012 р. № 1145 "Про затвердження Порядку оформлення аркуша коригування та визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Державної митної служби України", зареєстрованим у Мін'юсті 28 листопада 2012 р. за № 1995/22307, митному органу необхідно отримати письмове звернення декларанта або уповноваженої ним особи щодо внесення змін до митної декларації зі згодою на сплату ПДВ за ставкою 7 відс. за видом платежу "028" за рахунок коштів декларанта, які наявні на єдиному казначейському рахунку. Після цього декларант може повернути суму ПДВ, сплачену на код виду надходжень "029", з державного бюджету відповідно до Порядку повернення помилково та/або надміру сплачених сум митних, інших платежів та пені, затвердженого наказом Мінфіну від 18 липня 2017 р. № 643, зареєстрованим у Мін'юсті 09 серпня 2017 р. за № 976/30844.

Фактори, які суттєво впливали на зменшення чи збільшення надходжень за ККДБ 14070200 протягом періоду, що досліджувався, за інформацією Держмитслужби: поширення на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2; встановлення карантину та запровадження посиленних протиепідемічних заходів на територіях із значним поширенням цієї хвороби; збройна агресія РФ та введення воєнного стану в Україні.

Отже, Мінфіном як органом, який забезпечує формування та реалізує державну бюджетну політику, а також забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової, митної політики, організовує роботу, пов'язану із

¹⁷ Згідно із частиною другою статті 337 Митного кодексу форматологічний контроль – це автоматизована перевірка правильності заповнення даних митних декларацій та повернення результатів перевірки; перевірка митних декларацій та інших документів на достовірність та законність; здійснення статистичного, валютного контролю, контролю нарахованих митних платежів, контролю правильності застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

складенням та управлінням виконання державного бюджету, не впроваджено дієвого механізму обліку надходжень з ПДВ від операцій з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів.

Методика прогнозування ПДВ, яка застосовувалась Мінфіном при прогнозуванні надходжень цього податку на 2021–2023 роки, є недосконалою та не передбачає розрахунку податку за видами надходжень, визначеними у Класифікації доходів бюджету.

Мінфіном не внесено змін до Класифікації доходів бюджету у частині визначення окремого ККДБ для зарахування до державного бюджету надходжень з ПДВ по операціях з ввезення на митну територію України бензинів моторних, важких дистилатів, скрапленого газу, біодизелю, палива моторного альтернативного, а також нафти або нафтопродуктів сирих, які тимчасово оподатковувались за ставкою у розмірі 7 відсотків.

При цьому Держмитслужбою у 2022 році та I півріччі 2023 року не забезпечено дієвого контролю за надходженнями до державного бюджету ПДВ за ККДБ 14070200, що призвело до неправомірного зарахування на цей ККДБ коштів, сплачених декларантами-імпортерами пального, що тимчасово оподатковувалося цим податком за ставкою 7 відсотків. Як наслідок, надходження ПДВ, що обліковувались Казначейством за ККДБ 14070200, майже у п'ять разів перевищували суми ПДВ, сплачені особами, які ввозили на митну територію України лікарські засоби і медичні вироби, згідно з поданими ними митними деклараціями.

ДПС не забезпечено обліку надходжень ПДВ по операціях з постачання лікарських засобів і медичних виробів за ККДБ 14060800, чим порушено Класифікацію доходів бюджету. Як наслідок, проаналізувати обсяги цих надходжень неможливо. Водночас ДПС не готувались та не вносились на розгляд Мінфіну пропозиції щодо внесення змін до Класифікації доходів бюджету щодо виключення ККДБ 14060800 та запровадження обліку ПДВ по операціях з постачання лікарських засобів і медичних виробів за ККДБ 14060100.

3. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОЮ СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ З ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ ТА КОНТРОЛЮ ЗА НАРКОТИКАМИ ПОВНОВАЖЕНЬ У ЧАСТИНІ КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЦТВОМ, ІМПОРТОМ ТА ОБІГОМ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ І МЕДИЧНИХ ВИРОБІВ

3.1. Оцінка стану ліцензування діяльності з виробництва, імпорту лікарських засобів, оптової і роздрібною торгівлі ними та ведення реєстрів лікарських засобів і медичних виробів

Пунктом 3 Положення про Держлікслужбу до основних завдань Держлікслужби віднесено ліцензування господарської діяльності, зокрема, з виробництва лікарських засобів, імпорту лікарських засобів (крім АФІ), оптової та роздрібною торгівлі лікарськими засобами.

За інформацією Держлікслужби, протягом періоду, що досліджувався, **видано 4 218¹⁸ ліцензій** у сфері обігу лікарських засобів, при цьому **в 2022 році кількість**

¹⁸ З них видано 3 547 ліцензій на розширення провадження господарської діяльності.

таких ліцензій збільшилась в 1,8 раза порівняно з 2021 роком (у 2021 році – 974 од., 2022 році – 1 747 од.), у січні-серпні 2023 року¹⁹ видано 1 497 од., або 85,7 відс. річного обсягу 2022 року. Кількість анульованих ліцензій навпаки зменшувалась – з 378 од. у 2021 році до 191 од. у 2022 році, однак у січні-серпні 2023 року показник анулювання ліцензій збільшився до 258 одиниць.

На 01.01.2021 кількість діючих ліцензій на провадження вказаних видів діяльності становила 6 459 од. та протягом періоду, що досліджувався, зменшилася на 359 од. (до 6 100), або на 5,6 відс., за рахунок зменшення кількості ліцензій на виробництво (виготовлення) лікарських засобів в умовах аптеки, оптової та роздрібною торгівлі лікарськими засобами на 389 од., або на 6,3 відс. (табл. 1).

Таблиця 1

Динаміка кількості діючих ліцензій на провадження господарської діяльності з виробництва, імпорту лікарських засобів та оптово-роздрібною торгівлі ними (крім АФІ)

Показники	01.01.2021	01.01.2022	01.01.2023	31.08.2023
Кількість діючих ліцензій (на початок року) усього, в тому числі:	6 459	6 316	6 286	6 100
з виробництва лікарських засобів	116	124	127	127
з виробництва (виготовлення) лікарських засобів в умовах аптеки, оптової та роздрібною торгівлі лікарськими засобами (з урахуванням господарської діяльності з електронною роздрібною торгівлі лікарськими засобами)	6 150	5 992	5 950	5 761
з імпорту лікарських засобів (крім АФІ)	193	200	209	212

Поряд з цим у 2022 році 83 СГ набули права провадити господарську діяльність, що підлягала ліцензуванню, на підставі декларації про провадження господарської діяльності без отримання ліцензії відповідно до постанови № 314. Слід зазначити, що Держлікслужба не володіє інформацією про отримання цими СГ дозвільних документів (ліцензій), а також фактичний стан здійснення ними діяльності після закінчення шестимісячного терміну, передбаченого постановою № 778. Крім того, переліки таких СГ Держлікслужбою не надсилались до ДПС і Держмитслужби з метою встановлення правомірності провадження ними діяльності, а отже, є ризики здійснення цими СГ безліцензійної діяльності.

Довідково. Постановою № 778 (набрала чинності з 13.07.2022) внесено зміни до постанови № 314, згідно з якими подані до дня набрання чинності цією постановою суб'єктами господарювання декларації про провадження видів господарської діяльності є дійсними протягом шести місяців з дня набрання чинності цією постановою. Протягом зазначеного строку суб'єкти господарювання для подальшого провадження такої діяльності повинні отримати відповідні дозвільні документи у порядку, строки та на умовах, що передбачені законодавством.

Згідно з частиною першою статті 18 Закону № 222 Ліцензійний реєстр Держлікслужби має бути відкритим. Разом з тим у зв'язку з воєнним станом, доступ до Ліцензійного реєстру Держлікслужби тимчасово обмежений, а отже, дослідити повноту відображення у цьому реєстрі відомостей про СГ, якому видано ліцензію, передбачених пунктом 4 Порядку формування і ведення ліцензійного реєстру, затвердженого постановою КМУ від 26 серпня 2020 р. № 755, немає можливості.

¹⁹ На час завершення аудиту Держлікслужби (22.09.2023) інформації за 9 місяців 2023 року не мала.

Законом № 904²⁰ внесено зміни до статті 19 Закону № 123, якими передбачено можливість здійснення роздрібною торгівлі лікарськими засобами з використанням інформаційно-комунікаційних систем дистанційним способом (електронна роздрібна торгівля лікарськими засобами), а також доставки лікарських засобів кінцевому споживачу, СГ, які мають ліцензію на роздрібну торгівлю лікарськими засобами, за умови виконання певних вимог, що передбачені, зокрема, наказом МОЗ від 13 грудня 2021 р. № 2776 "Про деякі питання здійснення електронної роздрібною торгівлі", зареєстрованим у Мін'юсті 24 січня 2022 р. за № 75/37411.

Довідково. Абзацами четвертим і шостим частини четвертої статті 19 Закону № 123 (в редакції Закону № 904) передбачено, зокрема:

вебсайт СГ, що має право на здійснення електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами, повинен містити логотип із гіперпосиланням, що відображається на кожній сторінці вебсайта та переводить споживача на сторінку Переліку суб'єктів господарювання, що мають право на здійснення електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами (такий логотип застосовується виключно аптечними закладами, внесеними до Переліку суб'єктів господарювання, що мають право на здійснення електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами);

доставка лікарського засобу здійснюється виключно з аптечних закладів, внесених до Переліку суб'єктів господарювання, що мають право на здійснення електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами, відповідно до цього Закону.

Поряд з цим частиною п'ятою статті 19 Закону № 123 визначено: суб'єкт господарювання, що має право здійснювати електронну роздрібну торгівлю лікарськими засобами відповідно до цього Закону, може додатково використовувати електронні медичні інформаційні системи, підключені до центральної бази даних електронної системи охорони здоров'я. У разі використання електронної медичної інформаційної системи, підключеної до центральної бази даних електронної системи охорони здоров'я, що надає змогу отримувати замовлення від користувачів такої системи, така електронна медична інформаційна система повинна містити, зокрема, посилання на офіційний вебсайт органу ліцензування, на якому розміщено Перелік суб'єктів господарювання, що мають право на здійснення електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами.

За інформацією Держлікслужби, право на здійснення електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами станом на 22.09.2023 **надано 26 СГ**. Перелік СГ, що мають право на здійснення електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами, опубліковується на офіційному сайті Держлікслужби за кожним СГ окремо на відповідну дату. Поряд з цим створено вебсайт "Держлікслужба E-Trade Check" (<https://pharmacy.dls.gov.ua>), на який скеровується гіперпосилання з логотипу, що міститься на вебсайтах аптек для пошуку ліцензіатів. Пошук СГ здійснюється лише за наявності коду ЄДРПОУ/РНОКПП.

Слід зазначити, що під час проведення аудиту в Держлікслужбі (з 29 серпня по 22 вересня 2023 року) вебсайт "Держлікслужба E-Trade Check" був доступний і давав змогу споживачам впевнитись у легітимності здійснення діяльності інтернет-аптекою. Під час підготовки Звіту доступ до цього вебсайта був обмежений. Пошук СГ на вебсайті "Держлікслужба E-Trade Check" за кодом ЄДРПОУ/РНОКПП є досить складним для кінцевого споживача, оскільки знайти такий код на більшості вебсайтах аптек неможливо, а отже, споживач не може бути впевненим в якості лікарських засобів, що реалізуються на цих вебсайтах.

²⁰ Набрав чинності з 14.10.2020.

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 здійсненні. Найбільш поширеним порушенням було недотримання СГ вимог абзацу четвертого частини четвертої статті 19 Закону № 123 щодо наявності логотипу на кожній сторінці вебсайта або посилання на офіційний вебсайт органу ліцензування, на якому розміщено Перелік СГ, що мають право на здійснення електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами.

Так, під час опрацювання ТОВ "Столичний Медичний Альянс" (<https://unipharma.com.ua/>, мережі "Країна здоров'я" (<https://kraina-z.com.ua/>) встановлено відсутність логотипу для ідентифікації ліцензіата або посилання на офіційний вебсайт органу ліцензування, хоча на сайті в закладці "Інформація про компанію" є посилання на вебсайт "Держлікслужба E-Trade Check" під назвою "Ліцензія електронної торгівлі".

На вебсайті "Аптека доброго дня" (<https://www.add.ua/ua/>, ТОВ "Фармастор") також не було логотипу для ідентифікації ліцензіата, є лише посилання на головну сторінку офіційного сайту Держлікслужби (<https://www.dls.gov.ua/>).

ТОВ "Аптека 24", яке отримало дозвіл на провадження електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами, не надає інформації про вебсайт, а прослідкувати зв'язок цього СГ з однойменним вебсайтом [apteka24.ua](https://www.apteka24.ua/) (<https://www.apteka24.ua/uk/>) неможливо. Натомість на вебсайті [apteka24.ua](https://www.apteka24.ua/) зазначено про його належність ТОВ "Міс Сервіс", основним видом діяльності якого є "Роздрібна торгівля, що здійснюється фірмами поштового замовлення або через мережу "Інтернет" (код 47.91 за КВЕД ДК 009:2010). У посиланні "Наші партнери" вказані вітчизняні та закордонні виробники фармацевтичної продукції. На вебсайті [apteka24.ua](https://www.apteka24.ua/) також немає посилання на офіційний вебсайт органу ліцензування.

На вебсайті ТОВ "Галафарм" (<https://m.galafarm.com.ua/>), яким отримано дозвіл на провадження електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами, є логотип для ідентифікації ліцензіатів, однак посилання неактивне і не переміщує на вебсайт "Держлікслужба E-Trade Check".

На вебсайті "Аптека 9·1·1" (<https://apteka911.ua/ua/>) гіперпосилання на офіційний вебсайт органу ліцензування немає. За даними, розміщеними на вебсайті "Аптека 9·1·1", він належить ТОВ "Аптека 911.ЮА" та є медичною інформаційною системою з однойменною назвою – "Аптека 911.ЮА". Основним видом діяльності²¹ ТОВ "Аптека 911.ЮА" відповідно до КВЕД ДК 009:2010 є "Оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах і пов'язана з ними діяльність" (код 63.11). ТОВ "Аптека 911.ЮА" має розгалужену мережу партнерів, зокрема, на вебсайті є посилання "Всі ліцензії партнерів", що налічує 64 СГ, які отримали ліцензію на провадження господарської діяльності з роздрібною торгівлі лікарськими засобами, з них 20 СГ²² отримали дозвіл на провадження

²¹ За даними вебплатформи YouControl (<https://youcontrol.com.ua/>).

²² ТОВ "Фармація Львівщини", ТОВ "Фармація Волиньщини", ТОВ "Фармація Дніпра", ТОВ "Фармація Тернопільщини", ТОВ "Фармація Іванофранківщини", ТОВ "Фармація Одещини", ТОВ "Фармація Чернівців", ТОВ "Перша Фармація Харкова", ТОВ "Фармація Черкащини", ТОВ "Третя Фармація Харкова", ТОВ "Перша Фармація Дніпра", ТОВ "Четверта Фармація Харкова", ТОВ "Фармація Харкова", ТОВ "Друга Фармація Києва", ТОВ "ТВА-Групи", ТОВ "Фармація Київщини", ТОВ "Фармація Сумщини", ТОВ "Фармація Хмельниччини", ТОВ "Фармація Чернігівщини", ТОВ "Перша Фармація Одещини".

електронної роздрібної торгівлі лікарськими засобами. Отже, враховуючи, що 44 СГ – партнерів медичної інформаційної системи "Аптека 911.ЮА" не отримували дозволу на провадження електронної роздрібної торгівлі лікарськими засобами, існує ризик незаконного здійснення діяльності з роздрібної торгівлі такими СГ у мережі "Інтернет".

Крім того, в мережі "Інтернет" виявлено інші вебсайти, що функціонують як сервіси для пошуку та бронювання фармацевтичної продукції та позиціонують себе як медичні інформаційні служби. Придбання та оплата заброньованих через такі вебсайти товарів здійснюється безпосередньо в аптеках, також на вебсайті можливо замовити доставку фармацевтичної продукції споживачам. Це, зокрема, вебсайти LIKI24 (<https://liki24.com/uk/>) ТОВ "Лікі24", в якого основний вид діяльності за кодом 70.22 "Консультавання з питань комерційної діяльності й керування", TABLETKI.UA (<https://tabletki.ua/>) ТОВ "МТПК" – основний вид діяльності за кодом 62.02 "Консультавання з питань інформатизації" тощо. Вказані СГ ліцензію на провадження господарської діяльності з роздрібною торгівлі лікарськими засобами та дозволів на право здійснення електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами не мають, посилення на офіційний вебсайт органу ліцензування відсутнє.

Подібна ситуація з вебсайтом "Біла Ромашка" (<https://www.bilaromashka.com.ua/>) ТОВ "Фоззі-Фарм", в якого основний вид діяльності за кодом 47.73 "Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах". Встановлено, що ТОВ "Фоззі-Фарм" має ліцензію на провадження господарської діяльності з роздрібною торгівлі лікарськими засобами, але дозвіл на право здійснення електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами не отримувало.

Згідно зі статтею 2 Закону № 123 Реєстр ЛЗ – це нормативний документ, який містить відомості про лікарські засоби, дозволені для виробництва і застосування в медичній практиці. Пунктом 3 і 5 Положення № 411 передбачено, що Реєстр ЛЗ веде МОЗ в електронному вигляді. Порядок ведення Реєстру ЛЗ визначається МОЗ²³. З метою забезпечення відкритості та загальнодоступності відомостей Реєстру ЛЗ у МОЗ функціонує офіційна вебплатформа "Державний реєстр лікарських засобів" (www.drlz.com.ua).

За результатами аналізу даних МОЗ²⁴ щодо кількості внесених до Реєстру ЛЗ лікарських засобів встановлено, що протягом періоду, що досліджувався, частка найменувань цих засобів іноземного виробництва, дозволених до обігу на фармацевтичному ринку України, становила понад 69 відс. (додаток 1), тобто забезпечення населення необхідними ліками здебільшого залежало від імпорту цієї продукції.

Порядок ведення Реєстру осіб, відповідальних за введення медичних виробів, активних медичних виробів, які імплантують, та медичних виробів для діагностики in vitro в обіг, форми повідомлень, переліку відомостей, які зберігаються в ньому, та режиму доступу до них затверджено наказом МОЗ від 10 лютого 2017 р. № 122, зареєстрованим у Мін'юсті 07 березня 2017 р. за № 317/30185. Відповідно до пункту 2 розділу I цього Порядку Реєстр осіб,

²³ Порядок ведення Державного реєстру лікарських засобів України, затверджений наказом МОЗ від 08 травня 2014 р. № 314, зареєстрованим у Мін'юсті 11 липня 2014 р. за № 799/25576.

²⁴ Лист МОЗ від 04.11.2023 № 13-04/31628/2-23.

відповідальних за введення медичних виробів, активних медичних виробів, які імплантують, та медичних виробів для діагностики *in vitro* в обіг²⁵, є інформаційно-комунікаційною системою, призначеною для формування та обліку відомостей, зазначених у пункті 31 Технічного регламенту щодо медичних виробів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 02 жовтня 2013 р. № 753, пункті 23 Технічного регламенту щодо медичних виробів для діагностики *in vitro*, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 02 жовтня 2013 р. № 754, та пункті 35 Технічного регламенту щодо активних медичних виробів, які імплантують, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 02 жовтня 2013 р. № 755.

Довідково. Пунктами 41, 26 і 38 цих технічних регламентів відповідно визначено, що орган з оцінки відповідності інформує, зокрема, Держлікслужбу про всі видані, змінені, доповнені, тимчасово припинені, відкликані або відхилені сертифікати відповідності.

Держлікслужба за результатами опрацювання повідомлення про введення виробів в обіг забезпечує внесення відповідної інформації до вказаного Реєстру осіб та розміщує відомості на офіційній вебплатформі "Реєстр осіб, відповідальних за введення медичних виробів, активних медичних виробів у обіг" (<https://mpr.dls.gov.ua/>). Протягом 2021–2022 років та січня-вересня 2023 року Держлікслужбою до Реєстру осіб внесено **6 947 повідомлень** (2021 рік – 2915, 2022 рік – 1850, 9 місяців 2023 року – 2 182) від виробників або уповноважених осіб, відповідальних за введення виробів в обіг.

Таким чином, Держлікслужбою не забезпечено належного контролю за дотриманням вимог Закону № 123 СГ, які здійснювали електронну роздрібну торгівлю лікарськими засобами. Складність пошуку СГ, що мають право на здійснення електронної роздрібною торгівлі лікарськими засобами, на вебсайті "Держлікслужба E-Trade Check" за кодом ЄДРПОУ/РНОКПП не забезпечує достатнього інформування кінцевого споживача про законність здійснення СГ такої діяльності. Зазначене зумовлює ризики незаконної електронної торгівлі лікарськими засобами та реалізації неякісних, підроблених ліків населенню, а також ухилення від сплати до бюджету належних податків, у тому числі ПДВ.

Держлікслужба не володіє інформацією про стан отримання ліцензій СГ, які набули права здійснення господарської діяльності, що підлягала ліцензуванню, на підставі декларації про провадження господарської діяльності відповідно до постанови № 314, а також про фактичне здійснення ними діяльності після закінчення шестимісячного терміну, передбаченого постановою № 778, а отже, є ризики здійснення цими СГ безліцензійної діяльності.

3.2. Результативність контролю Державної служби України з лікарських засобів та контролю за наркотиками за виробництвом, імпортом та обігом лікарських засобів і медичних виробів

Реалізація державної політики у сферах контролю якості та безпеки лікарських засобів та медичних виробів, протидії їх незаконному обігу проводилась Держлікслужбою шляхом, зокрема, забезпечення організації та

²⁵ Лист МОЗ від 04.11.2023 № 13-04/31628/2-23.

здійснення заходів державного нагляду (контролю) за дотриманням ліцензіатами ліцензійних умов № 929; здійснення державного контролю за дотриманням вимог законодавства щодо забезпечення якості та безпеки лікарських засобів на всіх етапах обігу; забезпечення реалізації державної політики державного ринкового нагляду в сферах медичних виробів.

Аудитом встановлено: перевірки щодо державного нагляду (контролю) в умовах дії карантину, установленого з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, протягом 2021 року та січня–лютого 2022 року проводились органами Держлікслужби на підставі опрацьованих показників за критеріями, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності у сфері виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібної торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активних фармацевтичних інгредієнтів) та у сфері контролю якості лікарських засобів і визначається періодичність здійснення планових заходів державного нагляду (контролю) Державною службою України з лікарських засобів та контролю за наркотиками, затвердженими постановою КМУ від 05 червня 2019 р. № 465. Перевірками були охоплені тільки СГ з високим ступенем ризику.

Довідково. Пунктом 3 розділу II "Прикінцеві та перехідні положення" Закону України від 17 березня 2020 р. № 533 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)", але не раніше 30.06.2020, заборонено проведення органами державного нагляду (контролю) планових заходів із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності, крім державного нагляду (контролю), зокрема, за діяльністю суб'єктів господарювання, які відповідно до затверджених КМУ критеріїв оцінки ступеня ризику від провадження господарської діяльності віднесені до суб'єктів господарювання з високим ступенем ризику.

Крім того, відповідно до пункту 1 постанови № 303 (набрала чинності з 17.03.2022) **припинено проведення планових та позапланових заходів державного нагляду (контролю) на період воєнного стану**, введеного Указом № 64, крім випадків, передбачених пунктом 2 цієї постанови.

Довідково. Пунктом 2 постанови № 303 передбачено, що за наявності загрози, що має негативний вплив на права, законні інтереси, життя та здоров'я людини, захист навколишнього природного середовища та забезпечення безпеки держави, а також для виконання міжнародних зобов'язань України протягом періоду воєнного стану дозволити здійснення позапланових заходів державного нагляду (контролю) на підставі рішень ЦОБВ, що забезпечують формування державної політики у відповідних сферах.

Організація та вжиття заходів державного нагляду (контролю) за дотриманням ліцензіатами ліцензійних умов № 929 здійснювались органами Держлікслужби відповідно до річних планів. Після запровадження в Україні воєнного стану планові заходи державного нагляду (контролю) не планувались і не проводились (табл. 2).

Таблиця 2

Кількість проведених заходів державного нагляду (контролю) за дотриманням ліцензіатами ліцензійних умов

Показники		2021 рік	2022 рік	Січень-серпень 2023 року
1	2	3	4	5
Виробництво (виготовлення) лікарських засобів	планові	6	2	0
	позапланові	1	0	0
	Всього	7	2	0

Продовження таблиці 2

1	2	3	4	5
Оптова та роздрібна торгівля лікарськими засобами	планові	9	5	0
	позапланові	71	3	60*
	Всього	80	8	60*
Імпорт лікарських засобів	планові	3	1	0
	позапланові	1	0	0
	Всього	4	1	0

* Проведені на підставі рішення МОЗ відповідно до пункту 2 постанови № 303.

Протягом 2022 року та січня-серпня 2023 року **кількість заходів державного контролю за дотриманням вимог законодавства щодо забезпечення якості та безпеки лікарських засобів**, проведених органами Держлікслужби, **суттєво скоротилась**, однак **результативність** за обсягом нарахованих штрафних санкцій протягом січня–серпня 2023 року **збільшилась на 18,9 відс.** порівняно з річним показником 2022 року (табл. 3).

Таблиця 3

Кількість проведених заходів державного контролю за дотриманням вимог законодавства щодо забезпечення якості та безпеки лікарських засобів та їх результати

Показники		2021 рік	2022 рік	Січень-серпень 2023 рік
Кількість проведених перевірок	планові	9	0	0
	позапланові	182	39	41
	Всього	191	39	41
Надано приписів	про усунення порушень	31	12	12
	про заборону лікарського засобу	8	9	1
Складено протоколів		8	5	3
Винесено постанов про адмін. правопорушення		9	5	3
Нараховано штрафів, грн		4 760,0	3 145,0	3 740,0
Сплачено штрафів, грн		4 760,0	3 145,0	3 740,0

Поряд з цим лікарські засоби, що не підлягають подальшому використанню, набувають статусу "відходи" і **передаються для утилізації та знищення** до СГ, які мають 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 5 043,3 тис. уп. лікарських засобів**, у 2022 році – **7 331,4 тис. уп.**, або **на 45,4 відс. більше** від обсягу 2021 року, в I півріччі 2023 року – **4 766,6 тис. уп.**, що становило 65,0 відс. річного показника 2022 року.

Довідково. Відповідно до статті 23 Закону № 123 неякісні лікарські засоби, включаючи ті, термін придатності яких закінчився, підлягають утилізації та знищенню.

Правила утилізації та знищення лікарських засобів затверджені наказом МОЗ від 24 квітня 2015 р. № 242, зареєстрованим у Мін'юсті 18 травня 2015 р. за № 550/26995.

Аудитом встановлено: **зростання кількості ввезених на митну територію України лікарських засобів з обмеженим терміном придатності зумовило збільшення кількості лікарських засобів, що підлягають утилізації.**

Довідково. Відповідно до абзацу другого пункту 3¹ Порядку № 902 протягом періоду дії воєнного стану та/або протягом шести місяців з дня припинення або скасування воєнного стану з метою забезпечення закладів охорони здоров'я необхідними препаратами може

здійснюватися ввезення на митну територію України з метою подальшого обігу, зокрема, лікарських засобів, термін придатності яких не закінчився, проте не відповідає вимогам до обмеження терміну придатності лікарських засобів, що ввозяться, визначеним частинами першою і четвертою статті 17 Закону № 123, у разі надання обґрунтування можливості щодо використання таких лікарських засобів до закінчення терміну придатності.

Отже, в умовах дії воєнного стану **окремими СГ не забезпечено використання ввезених лікарських засобів до закінчення терміну придатності**, що також вказує на **низький рівень підготовки обґрунтування можливості такого використання**.

Відповідно до Переліку видів продукції, щодо яких органи державного ринкового нагляду здійснюють державний ринковий нагляд, затвердженого постановою КМУ від 28 грудня 2016 р. № 1069 (зі змінами), органи Держлікслужби здійснюють державний ринковий нагляд (сфера відповідальності органу державного ринкового нагляду) за медичними виробами та допоміжними засобами до них, біоімплантатами, активними медичними виробами, які імплантують, медичними виробами для діагностики in vitro та їх допоміжними засобами.

Державний ринковий нагляд здійснювався органами Держлікслужби відповідно до секторальних планів, що охоплювали, згідно із частиною другою статті 20 Закону № 2735, види (типи), категорії та/або групи продукції відповідно до сфер відповідальності органів ринкового нагляду та визначали належність цих видів продукції до певного ступеня ризику.

Відповідно до пункту 3 постанови № 303 органи Держлікслужби припинили заходи державного ринкового нагляду на період воєнного стану, введеного Указом № 64. Як результат, **кількість проведених перевірок державного ринкового нагляду** протягом 2022 року **скоротилась в 6 разів** порівняно з показником 2021 року (табл. 4).

Таблиця 4

Кількість проведених заходів державного ринкового нагляду органами Держлікслужби та їх результати

Показники			2021 рік	2022 рік	
Кількість проведених перевірок	планових		1 381	241	
	позапланових		489	69	
	Всього		1 870	310	
Кількість недопусків			5	0	
Кількість перевірок, за результатами яких встановлено порушення	планові		520	78	
	позапланові		130	24	
	Всього		650	102	
	Контроль стану виконання рішень	аналіз повідомлень		1 078	139
		проведено перевірок		49	7
моніторинг результативності		255	42		
Вжиті заходи за результатами ринкового нагляду	Кількість застосованих обмежувальних (коригувальних) заходів		1 212	156	
	кількість постанов про накладення штрафних санкцій	застосованих	35	3	
		стягнутих	6	0	
	сума штрафів (тис. грн)	застосованих	2 499,0	153,0	
		стягнутих	408,0	51,0*	
	Кількість протоколів про адмінпорушення			2	0
сума адмін. штрафів (грн)	застосованих		680,0	0,0	
	стягнутих		680,0	0,0	

* Сплачено в 2023 році

Усі лікарські засоби, що ввозяться на митну територію України з метою їх подальшої реалізації (торгівлі) або використання у виробництві готових лікарських засобів, підлягають державному контролю якості (стаття 17 Закону № 123).

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 (табл. 5), свідчить про зменшення у 2022 році кількості ввезених серій лікарських засобів **на 26,9 відс.** порівняно з 2021 роком, 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).

Таблиця 5

Результати здійснення Держлікслужбою державного контролю за ввезенням на митну територію України лікарських засобів

Показники	2021 рік	2022 рік	Січень-серпень 2023 року
Кількість ввезених унікальних серій лікарських засобів	21 859	17 296	13 660
Кількість ввезень (кількість всіх серій лікарських засобів, ввезених за період у заявах СГ)	78 697	57 534	45 014
Кількість повторно ввезених серій лікарських засобів	49 848	35 805	28 162
Підлягало лабораторному аналізу	5 337	3 327	3 017
Видано позитивних висновків за період	78 701	58 106	44 373
Видано негативних висновків за період	25	76	62

Отже, відповідно до вимог законодавства у 2021 році **лабораторному аналізу підлягало 24,4 відс.** загальної кількості ввезених серій лікарських засобів, у 2022 році – **19,2 відс.**, протягом січня-серпня 2023 року – **22,1 відсотка.**

За поясненням Держлікслужби, **розбіжності в кількості ввезених серій лікарських засобів та виданих позитивних і негативних висновків** зумовлені потребою у часі для проведення лабораторного аналізу лікарських засобів відповідно, при виданні висновку може враховуватися у різних періодах.

Постановою КМУ від 07 жовтня 2015 р. № 804 "Про внесення змін до Порядку здійснення державного контролю якості лікарських засобів, що ввозяться в Україну" внесено зміни до Порядку № 902 в частині здійснення державного контролю якості за АФІ та продукцією "in bulk"²⁶, що ввозяться в Україну: СГ, що ввозять АФІ та продукцію "in bulk", здійснюють відбір зразків для проведення лабораторного аналізу та контроль їх якості на відповідність вимогам специфікації якості методів контролю якості самостійно і несуть відповідальність за якість цих лікарських засобів згідно із законодавством.

За інформацією Держлікслужби, кількість серій АФІ та продукції "in bulk", що ввозились в Україну, протягом періоду, який досліджувався, **зменшилась майже у 1,5 раза**, при цьому кількість негативних висновків щодо якості цієї продукції – майже у чотири рази (табл. 6).

²⁶ Продукція "in bulk" – будь-який лікарський засіб, призначений для виробництва готового лікарського засобу, який пройшов усі стадії технологічного процесу, крім стадії фасування та/або кінцевого пакування і маркування (абзац шістнадцятий частини другої статті 2 Закону № 123).

Результати лабораторного аналізу, проведеного суб'єктами господарювання, що ввозять АФІ (субстанції) та продукцію "in bulk"

Показники	2021 рік	2022 рік	Станом на 07.09.2023
Ввезено АФІ (субстанції) та продукцію "in bulk" (серій)	5 723	4 011	2 050
Негативні результати (висновки) лабораторного контролю	11	3	3

Питома вага негативних результатів (висновків) у 2021 році становила **0,19 відс.** загальної кількості ввезених АФІ (субстанцій) та продукції "in bulk" (серій), у 2022 – **0,07 відс.**, за 9 місяців 2023 року – **0,15 відсотка**.

Таким чином, запроваджений мораторій на проведення перевірок унеможливив здійснення належного контролю в сфері обігу лікарських засобів і медичних виробів, рівень стягнення накладених штрафних санкцій за результатами вже проведених Держлікслужбою заходів є низьким.

Протягом 2021–2022 років і січня–серпня 2023 року кількість ввезених на митну територію України серій лікарських засобів зменшилась майже на 21 відс., при цьому питома вага негативних висновків щодо якості перевірених лікарських засобів збільшилась майже у чотири рази, що свідчить про значне збільшення обсягів ввезення в Україну неякісних ліків.

4. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОЮ МИТНОЮ СЛУЖБЮЮ УКРАЇНИ ПОВНОВАЖЕНЬ ЩОДО СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ІЗ ВВЕЗЕНИХ НА МИТНУ ТЕРИТОРІЮ УКРАЇНИ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ І МЕДИЧНИХ ВИРОБІВ

4.1. Стан обліку осіб, які здійснювали операції з ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів

Відповідно до пункту 6 розділу I Порядку обліку осіб, які під час провадження своєї діяльності є учасниками відносин, що регулюються законодавством України з питань митної справи, затвердженого наказом Мінфіну від 15 червня 2015 р. № 552, зареєстрованим у Мін'юсті 08 липня 2015 р. за № 807/27252, взяття на облік таких осіб здійснюється одноразово: до або при першому здійсненні такими особами операцій з товарами, контроль за якими відповідно до Митного кодексу та інших актів законодавства України покладено на митні органи. Облік таких осіб ведеться автоматизовано у централізованому реєстрі у складі ЄАІС Держмитслужби (пункт 4 розділу I цього Порядку).

Аудитом встановлено, що у вказаному реєстрі **окремий облік осіб, які здійснюють операції з ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів не ведеться**, оскільки це не передбачено нормативно-правовими актами. Програмно-інформаційний комплекс, яким користуються Держмитслужба та митниці, містить інформацію щодо митних оформлень особами – імпортерами операцій з лікарськими засобами і медичними виробами та дає змогу зробити статистичні вибірки стосовно таких осіб.

Під час аудиту Держмитслужбою надано **перелік імпортерів**, які здійснювали ввезення лікарських засобів і медичних виробів на митну територію України (за основними кодами УКТ ЗЕД 3001, 3002, 3003, 3004, 3005, 3006, 9018,

9019, 9020, 9021, 9022) (табл. 7).

Таблиця 7

Аналіз даних про осіб, які здійснювали операції з ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів у митному режимі імпорту (за основними кодами УКТ ЗЕД 3001, 3002, 3003, 3004, 3005, 3006, 9018, 9019, 9020, 9021, 9022)

Показники	2021 рік	2022 рік	9 місяців 2023 року
Кількість осіб, які здійснювали імпорт лікарських засобів і медичних виробів	2 681	2 135	1 813
ФОП	249	230	179
юридичні особи	2432	1905	1634
Кількість осіб, які сплачували ПДВ*	2 362	1 868	1 735
% осіб, які сплачували ПДВ	88,1	87,5	95,7
Кількість осіб, які не сплачували ПДВ*	646	670	296
% осіб, які не сплачували ПДВ	24,1	31,4	16,3

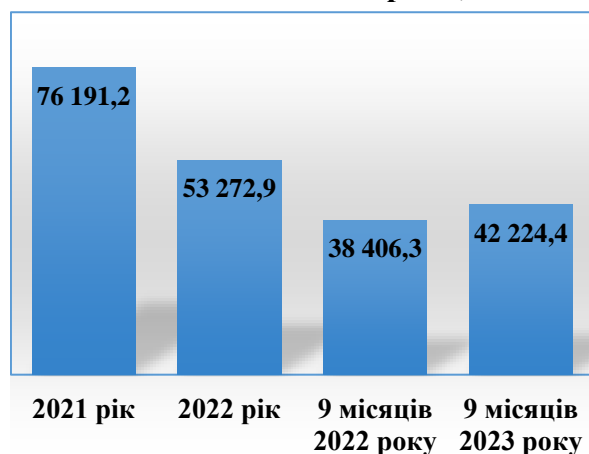
*Деякі особи – імпортери за окремими видами операцій з ввезення лікарських засобів і медичних виробів сплачували ПДВ, а за деякими – ні, тому їх враховано в обох показниках щодо кількості осіб, що сплачували та не сплачували ПДВ.

У 2022 році кількість осіб, які здійснювали ввезення лікарських засобів і медичних виробів на митну територію України, зменшилась на **20,4 відс.** порівняно з 2021 роком, у тому числі фізичних осіб – на 7,6 відс., юридичних – на 21,7 відсотка. Також на **20,9 відс.** зменшилась кількість осіб, які **сплачували ПДВ** при імпорті лікарських засобів і медичних виробів, при цьому кількість осіб, які **не сплачували ПДВ**, збільшилась на **3,7 відсотка**.

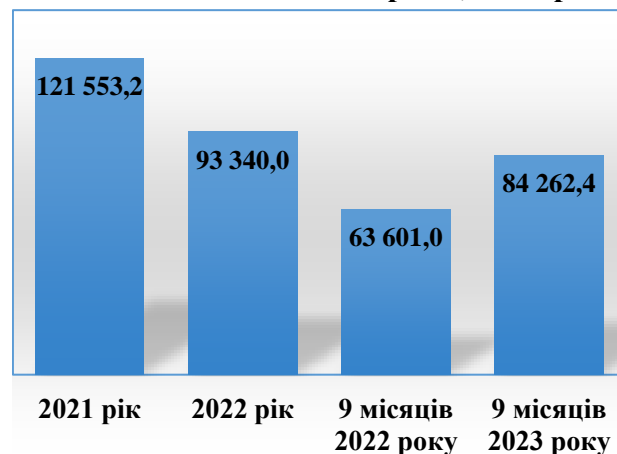
Разом з тим надані Держмитслужбою з ЄАІС вибірки є неточними, оскільки до значної кількості інших кодів УКТ ЗЕД включені товари, які можуть належати як до медичних виробів, так і інших груп товарів. Наприклад, до кодів УКТ ЗЕД 9402 "Меблі медичні, хірургічні, стоматологічні, ветеринарні, перукарські крісла" належать як медичні вироби, так і перукарські крісла; УКТ ЗЕД 9001 "Волоконно-оптична продукція, лінзи, призми, дзеркала, неоправлені" – як медичні вироби, так і фотографічні та побутові прилади; УКТ ЗЕД 8703 "Автомобілі легкові та інші моторні транспортні засоби, призначені головним чином для перевезення людей (крім моторних транспортних засобів товарної позиції 8702), включаючи вантажопасажирські автомобілі-фургони та гоночні автомобілі" – як автомобілі швидкої допомоги, так і легкові автомобілі.

За даними Держмитслужби, протягом періоду, що досліджувався, **обсяги імпорту лікарських засобів і медичних виробів у 2022 році** порівняно з попереднім роком зменшилися на 22,9 тис. тонн, або на **30,1 відс.**, а митна вартість – на 28,2 млрд грн, або на **23,2 відсотка**. Протягом 9 місяців 2023 року вказані показники порівняно з аналогічним періодом попереднього року збільшилися на 3,8 тис. тонн, або на **9,9 відс.**, і на 20,7 млрд грн, або на **32,5 відс.**, відповідно (діаграми 2 і 3).

Діаграма 2. Обсяги імпорту лікарських засобів та медичних виробів, тонн



Діаграма 3. Вартість імпорту лікарських засобів та медичних виробів, млн грн



Слід зазначити, що аудитом у Львівській митниці встановлено випадки завищення даних митної статистики за 9 місяців 2023 року по 9 МД на 21 товар. Для з'ясування причин різкого зростання у січні–вересні 2023 року показників за кодами 32 "Грошова застава" (у 224 рази порівняно з аналогічним періодом 2022 року) та 75 "Розрахункова сума забезпечення митних платежів" (з 0 до 45,9 млн грн) проаналізовано 12 МД з найбільшими сумами за цими розрахунками та встановлено: в 9 МД помилково проставлено однакові суми ПДВ 7 відс. за різними способами розрахунку з державним бюджетом: за кодом 01 "Сплата у безготівковій формі" чи 06 "Сума податку, нарахована умовно, у зв'язку із звільненням від оподаткування" та за вказаними кодами 32 і 75. Як наслідок, завищено показники "Основа нарахування" на 63,8 млн грн та кодів 32 і 75 на 4,5 млн грн кожний.

Таким чином, ЄАІС Держмитслужби не забезпечує точної вибірки кількості осіб, які протягом періоду, що досліджувався, здійснювали ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів. Статистичні дані за 2022 рік щодо обсягів і митної вартості по операціях з ввезення лікарських засобів і медичних виробів, що оподатковувалися ПДВ за ставкою 7 відс. та обліковувалися за кодом виду платежу "029", враховували обсяги та митну вартість імпорту пального, що оподатковувалося за ставкою 7 відс. згідно з законами № 2120 і № 2618.

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 цих показників.

4.2. Результативність контролю Державної митної служби України за дотриманням законодавства платниками податку на додану вартість, які здійснювали операції з ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів

Відповідно до частини другої статті 544 Митного кодексу митні органи забезпечують справляння митних платежів, контроль правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосування заходів щодо їх примусового стягнення у межах повноважень, визначених цим Кодексом, Податковим кодексом та іншими актами законодавства України.

Виконання функцій, пов'язаних із визначенням митної вартості лікарських засобів і медичних виробів, правильністю їх класифікації згідно з УКТ ЗЕД, визначенням країни походження та сертифікації, здійснюється при проведенні митного оформлення (митних формальностей) та заходів митного контролю зовнішньоекономічних операцій.

Для виконання митних формальностей при здійсненні митного оформлення товарів, у тому числі лікарських засобів і медичних виробів, застосовуються АСМО "Інспектор" і Автоматизована система аналізу та управління ризиками, які дають змогу проводити митне оформлення в автоматичному режимі з визначенням переліку митних формальностей та з урахуванням результатів аналізу ризиків та залежно від типу митної декларації, митного режиму, засобів і способів переміщення товарів через митний кордон України.

Аудитом встановлено, що митними органами при проведенні заходів митного контролю операцій з ввезення лікарських засобів і медичних виробів протягом періоду, що досліджувався, виявлено 9 023 випадки порушень вимог митного законодавства, за результатами яких **донараховано 69,6 млн грн ПДВ. Імпортерами в цей період сплачено до державного бюджету 17,1 млн грн, або 24,6 відс. донарахованих сум** (табл. 8).

Таблиця 8

Результати проведення заходів митного контролю митними органами

Показник	Період		
	2021 рік	2022 рік	9 місяців 2023 року
Контроль правильності декларування митної вартості			
Кількість випадків збільшення митної вартості	4 166	2 856	1 925
Сума, на яку збільшено задекларовану митну вартість (тис. грн)	652 512,0	162 466,0	134 548,0
Додатково донараховано ПДВ (тис. грн)	45 676,0	11 373,0	9 418,0
% донарахувань	7,0	7,0	7,0
Сплачено донарахованого ПДВ (тис. грн)	9 614,0	2 578,0	1 694,0
% сплати	21,0	22,7	18,0
Контроль правильності визначення імпортерами кодів УКТ ЗЕД			
Кількість випадків корегування УКТ ЗЕД	8	17	17
Додатково донараховано ПДВ (тис. грн)	1,7	7,8	547,2
Сплачено донарахованого ПДВ (тис. грн)	1,7	7,8	547,2
% сплати	100	100	100
Контроль дотримання умов задекларованих митних режимів			
Кількість встановлених випадків порушення умов задекларованих митних режимів	7	24	3
Додатково донарахований ПДВ (тис. грн)	212,6	1 191,8	1 209,0
Сплачено донарахованого ПДВ (тис. грн)	212,6	1 191,8	1 209,0
% сплати	100	100	100
Всього донараховано ПДВ (тис. грн)	45 890,3	12 572,6	11 174,2
Всього сплачено донарахованого ПДВ (тис. грн)	9 828,3	3 777,6	3 450,2
% сплати	21,4	30,0	30,9

Довідково. Випадків неправильного декларування країни походження лікарських засобів і медичних виробів не встановлено.

Основним порушенням (99,2 відс. прийнятих митними органами рішень і 95,4 відс. загальної суми нарахувань ПДВ), виявленим під час митного контролю таких операцій, було заниження митної вартості ввезеного товару.

Поряд з цим Рахунковою палатою за результатами вибіркової перевірки встановлено випадки неналежного контролю посадовими особами митниць за дотриманням імпортерами вимог підпункту "в" пункту 193.1 статті 193 Податкового кодексу при декларуванні операцій з ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів.

Зокрема, Волинською митницею на підставі 2 МД здійснено митне оформлення операцій з ввезення на митну територію України сироватки імунної та інших фракцій крові (код УКТ ЗЕД 3002 15 00 00) загальною вагою 75,8 кг і митною вартістю 1,9 млн грн, яка **не зареєстрована в Державному реєстрі лікарських засобів України**. Під час митного оформлення імпортером сплачено 104,6 тис. грн ПДВ за ставкою 7 відс., при цьому замість посвідчення про державну реєстрацію лікарського засобу до супроводжувальних документів долучено копію декларації про відповідність товару, виданої представником компанії виробника фармацевтичної продукції в Україні. Оскільки вказана продукція не пройшла державної реєстрації, вона мала б оподатковуватися за ставкою ПДВ 20 відс., сума податкових зобов'язань – 388,9 тис. гривень. **Втрати державного бюджету становили 284,3 тис. гривень.**

Дніпровською митницею при митному оформленні 2 МД по операціях з ввезення на митну територію України продукції "Імпланти ін'єкційні для м'яких тканин Revaness Ultra, на основі гіалуронової кислоти" (код УКТ ЗЕД – **3304 99 00 00**) митною вартістю 2,5 млн грн було застосовано ставку ПДВ 7 відс. (сплачено ПДВ 175,4 тис. грн) на підставі декларації про відповідність Технічному регламенту № 753, виданої виробником "Проленум Медикал Текнолоджіс Інк." (Канада), та сертифіката відповідності, виданого ТОВ "Український науковий інститут сертифікації" на групу товарів вказаного виробника із загальною назвою – набори дермальних філерів для використання у пластичній та реконструктивній хірургії. При цьому в МД та декларації відповідності виробника в описі цієї продукції зазначено: використовується для підшкірних ін'єкцій з метою видалення зморщок та покращення форми губ (**косметичний засіб**). Підпунктом 4 пункту 5 загальної частини Технічного регламенту № 753 встановлено, що **дія цього Технічного регламенту не поширюється на косметичні засоби**. У Реєстрі осіб, відповідальних за введення медичних виробів у обіг, така продукція як медичний виріб не вказана. За таких умов ці товари мали б оподатковуватися за ставкою ПДВ 20 відс., сума податкових зобов'язань – 501,1 тис. гривень. **Отже, недонадходження ПДВ до державного бюджету становили 325,7 тис. гривень.**

Довідково. Згідно з Поясненнями до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності, затвердженими наказом Держмитслужби від 14.07.2020 № 256, до товарної позиції 3304 належать косметичні препарати або засоби для макіяжу та препарати для догляду за шкірою, **крім лікарських препаратів**, включаючи сонцезахисні препарати або препарати для загару; засоби для манікюру та педикюру. Так, згідно з приміткою 3 підгрупи (А) до вказаної групи входять інші косметичні засоби або засоби для макіяжу та засоби для догляду за шкірою (крім лікарських), такі як, зокрема, гелі для підшкірних ін'єкцій для видалення зморшок та покращення форми губ (включаючи гелі, що містять гіалуронову кислоту).

Територіальним управлінням Рахункової палати по Львівській, Волинській Рівненській та Тернопільській областях (у м. Львів) виявлено факти, які свідчать про різні підходи Львівської митниці до застосування ставки оподаткування ПДВ у розмірі 7 відс. до операцій з ввезення на митну територію України товарів за однаковим кодом УКТ ЗЕД. Так, при митному оформленні в 67 МД по операціях з

ввезення товарів за кодом УКТ ЗЕД 3304 99 00 00 "Інші", у товарній позиції 3304²⁷ "Косметичні препарати або засоби макіяжу та препарати для догляду за шкірою, крім лікарських препаратів, включаючи сонцезахисні препарати або препарати для загару, засоби для манікюру та педикюру", загальною вагою 89 тонн і митною вартістю 539,3 млн грн **застосовано ставку ПДВ у розмірі 7 відс.** (сплачено 37 754,8 тис. грн ПДВ) на підставі декларації про відповідність Технічному регламенту № 753²⁸. Згідно з іншими МД імпортерів, які ввозили гелі-лубриканти, Львівською митницею застосовувалась ставка ПДВ у розмірі 20 відсотків. За умови оподаткування таких товарів на загальних підставах (ПДВ за ставкою 20 відс.) сума додаткових надходжень ПДВ, за розрахунками, становила б **70 116,1 тис. гривень.**

В Одеській митниці за 3 МД та Дніпровській – за 27 МД здійснено митне оформлення операцій з ввезення на митну територію України товарів, які визначені як "Тканина бавовняна полотняного переплетення з вмістом 100 мас. відс., для виготовлення медичних перев'язувальних матеріалів: марля медична вибілена в рулоні"²⁹ загальною митною вартістю 11 830,0 і 109 242,3 тис. грн відповідно із застосуванням ставки ПДВ у розмірі 7 відс. (сплачено 828,1 і 7 646,9 тис. грн ПДВ відповідно), але **опис цих товарів не відповідає вимогам підпункту 9 пункту 2 Технічного регламенту № 753** в частині визначення "медичний виріб" та коду **48126** відповідно до класифікаторів медичних виробів **НК 024:2019³⁰** і **НК 024:2023³¹** в частині визначення медичного виробу "рулон марлевий нестерильний" **через їх розміри** (рулони тканини бавовняної довжиною 1300 м, завширшки 90 см) **та необхідності подальшої переробки для виготовлення готових виробів, придатних для застосування первинними користувачами.** Відповідно, ці товари мали оподатковуватися за ставкою ПДВ 20 відсотків.

За розрахунками, сума податкових зобов'язань за ставкою 20 відс. за цими товарами мала становити 2 366,0 і 21 848,4 тис. грн відповідно. Як наслідок, є **ризик недонадходжень до державного бюджету 15 739,4 тис. гривень.**

Довідково. Відповідно до підпункту 9 пункту 2 Технічного регламенту № 753 медичний виріб – будь-який інструмент, апарат, прилад, пристрій, програмне забезпечення, матеріал або інший виріб, що застосовуються як окремо, так і в поєднанні між собою (включаючи програмне забезпечення, передбачене виробником для застосування спеціально для діагностичних та/або

²⁷ Слід зазначити, що до 2018 року, коли діяла редакція пункту 193.1 статті 193 Податкового кодексу, яка передбачала ставку ПДВ у розмірі 7 відс. по операціях з ввезення на митну територію медичних виробів, за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України, у такому переліку, затвердженому постановою КМУ від 03 вересня 2014 р. № 410 "Про затвердження переліку медичних виробів, операції з постачання на митній території України яких підлягають обкладенню податком на додану вартість за ставкою 7 відсотків", не було включено товари за кодами УКТ ЗЕД товарної позиції 3304.

²⁸ Імпортовано такі товари: віскоеластиний крем для ін'єкцій для корекції шкіряних складок, ямок, зморшок, відновлення об'ємів та корекції форми губ; імплантат ін'єкційний на основі гіалуронової кислоти в шприцах для біоревіталації шкіри; інтимні гелі-змазки, інтимні гелі-лубриканти.

²⁹ Незначні обсяги товарів були визначені як "Тканина бавовняна полотняного переплетення з вмістом бавовни 85 мас. відс. або більше, для виготовлення медичних перев'язувальних матеріалів: марля медична вибілена в рулоні".

³⁰ Затверджений наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 05.02.2019 № 159 "Про затвердження національного класифікатора НК 024:2019 "Класифікатор медичних виробів".

³¹ Затверджений наказом Міністерства економіки України від 24.05.2023 № 4139 "Про затвердження національного класифікатора НК 024:2023 "Класифікатор медичних виробів" та скасування національного класифікатора НК 024:2019".

терапевтичних цілей та необхідне для належного функціонування медичного виробу), призначені виробником для застосування з метою забезпечення діагностики, профілактики, моніторингу, лікування або полегшення перебігу хвороби пацієнта в разі захворювання, діагностики, моніторингу, лікування, полегшення стану пацієнта в разі травми чи інвалідності або їх компенсації, дослідження, заміни, видозмінювання або підтримування анатомії чи фізіологічного процесу, контролю процесу запліднення та основна передбачувана дія яких в організмі або на організм людини не досягається за допомогою фармакологічних, імунологічних або метаболічних засобів, але функціонуванню яких такі засоби можуть сприяти.

Відповідно до коду 48126 класифікаторів медичних виробів НК 024:2019 і НК 024:2023 рулон марлевий, нестерильний – це нестерильний виріб у формі довгої смужки тканого матеріалу, що розтягується та вбирає (наприклад, бавовни, целюлози), згорнутого в рулон, розроблений для використання як первинна пов'язка на рану чи бандаж для утримання на місці марлевої подушечки або іншої пов'язки на тілі пацієнта. Призначено для забезпечення компресії без стягування; виріб може бути самоклеючим (залишається на місці за мінімального використання клейкої стрічки). Це виріб одноразового використання.

Також Одеською митницею при митному оформленні в 4 МД операцій з ввезення на митну територію України продукції "Презервативи" (код УКТ ЗЕД 4014 10 00 00) застосовано ставку ПДВ у розмірі 7 відс. (сплачено 182,4 тис. грн) на підставі сертифіката відповідності системи управління якістю виробника, який не є **декларацією про відповідність**, що оформлюється виробником продукції або його уповноваженим представником, а лише підтверджує проведення оцінки відповідності одної з визначених технічним регламентом процедур. За умов відсутності належним чином оформленої декларації відповідності імпортованого товару вимогам Технічного регламенту № 753, мала бути застосована ставка ПДВ у розмірі 20 відсотків. За розрахунками, сума податкових зобов'язань за ставкою 20 відс. по цим товарам мала б становити 521,1 тис. гривень. Як наслідок, до державного бюджету не надійшло **338,7 тис. гривень**.

Отже, Рахунковою палатою за результатами вибіркового перевірок МД щодо дотримання імпортерами лікарських засобів і медичних виробів вимог підпункту "в" пункту 193.1 статті 193 Податкового кодексу **встановлено 38 випадків необґрунтованого застосування ставки податку ПДВ у розмірі 7 відс.: недонадходження державного бюджету, за розрахунками Рахункової палати, становили 16,7 млн гривень**.

Підпунктом 7 частини другої статті 53 Митного кодексу встановлено, що документом, який підтверджує митну вартість товарів є, зокрема, **ліцензія на імпорт товару, якщо імпорт товару підлягає ліцензуванню**. Підпунктом 10 частини першої статті 7 Закону № 222 імпорт лікарських засобів (крім АФІ)³² віднесено до видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню.

Крім того, відповідно до статті 16 Закону України від 16 квітня 1991 р. № 959 "Про зовнішньоекономічну діяльність", зокрема, передбачено: **випуск у відповідний митний режим товарів, експорт (імпорт) яких підлягає ліцензуванню, здійснюється митними органами на підставі відповідної ліцензії**, отриманої від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, з використанням механізму "єдиного вікна" відповідно до Митного кодексу України.

За результатами проведеного Рахунковою палатою аналізу баз даних Держмитслужби щодо кількості осіб – імпортерів лікарських засобів та Держлікслужби щодо кількості діючих ліцензій на право провадження діяльності

³² З урахуванням особливостей, визначених Законом України "Про лікарські засоби".

з імпорту таких засобів встановлено: протягом періоду, що досліджувався, значна кількість імпортерів лікарських засобів не мали 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 (табл. 9).

Таблиця 9

Інформація про СГ, які здійснювали імпорт лікарських засобів без наявності відповідної ліцензії

Показник	2021 рік	2022 рік	9 місяців 2023 року
Кількість СГ, які ввозили лікарські засоби на митну територію України	638	506	429
Кількість СГ, які мали ліцензію на імпорт лікарських засобів	200	209	212
Питома вага СГ, які мали діючу ліцензію (відс.)	30,3	41,3	49,4

*Для аналізу із переліку імпортерів, які ввозили лікарські засоби, виключено СГ, на яких не поширюється дія пункту 2 Ліцензійних умов № 929 (скористалися пільгами за кодами "030"; "080"; "156"; "232" згідно з Класифікатором звільнень № 1011).

Так, за результатами вибіркової перевірки даних митної статистики в частині дотримання імпортерами вимог ліцензійного законодавства виявлено **6 СГ³³, які не внесено до Єдиного ліцензійного реєстру**, проте протягом періоду, що досліджувався, ввозили **449,2 тонн лікарських засобів (без АФІ) із задекларованою митною вартістю 8 311,2 млн грн (264,3 млн дол. США)**, з яких до державного бюджету сплачено **13,8 млн грн ПДВ, сума умовно-нарахованого ПДВ (пільги) становила 571,5 млн гривень**.

Слід ураховувати, що у разі коли територіальними органами Держмитслужби не перевіряється наявність в осіб – імпортерів лікарських засобів ліцензії на імпорт, то **дотримання цими особами умов ліцензії в частині ввезення дозволеного їм переліку лікарських засобів також не контролюється**.

Довідково. Згідно із пунктом 12 Ліцензійних умов № 929 ліцензія на імпорт лікарських засобів (крім АФІ) видається разом із додатком, в якому зазначаються місця провадження діяльності ліцензіата, перелік лікарських засобів, дозволених до імпорту ліцензіату, та особливі умови провадження діяльності. Додаток до ліцензії на імпорт лікарських засобів (крім АФІ) є її невід'ємною частиною.

Відповідно до статті 336 Митного кодексу одним із методів митного контролю є проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів.

Аудитом встановлено, що **результативність проведених у 2021 році двадцяти документальних планових і невиїзних перевірок осіб, які здійснювали операції з ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів, була низькою**. За результатами донарахованих **16,2 млн грн митних платежів до державного бюджету сплачено 2,3 млн грн, або 14,2 відс. (додаток 2)**. При цьому із донарахованих сум митних платежів 1 млн грн обліковувався, як податковий борг, 12,9 млн грн, - оскаржувалися СГ в адміністративному та судовому порядку.

При плануванні документальних перевірок **на І квартал 2022 року**, пропозиції від митниць щодо включення до плану-графіка документальних

³³ МБФ "Альянс Громадського Здоров'я", Представництво "Хомвіора натурцнаймітель ГмбХ", ТОВ "ЮЛГ", ДП "Медичні закупівлі України", ТОВ "Ананта Медікеар Україна", ТОВ "Тотісфарма Груп".

перевірок Держмитслужби підприємств, які здійснювали операції з ввезення на митну територію лікарських засобів і медичних виробів, не надходили, а отже, **такі перевірки не планувалися.**

У подальшому у зв'язку з військовою агресією РФ проти України, Указом № 64 з 24.02.2022 в Україні введено правовий режим воєнного стану. Згідно із Законом України від 24 березня 2022 р. № 2142-ІХ "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану" (набрав чинності з 05.04.2022) розділ ХХІ "Прикінцеві та перехідні положення" Митного кодексу доповнено пунктом 9¹² тимчасово, на період до припинення чи скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, встановлено окремі обмеження, зокрема, на проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи, у тому числі щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів.

Отже, з квітня 2022 року митні органи не мали правових підстав для проведення документальних перевірок. При цьому їх позбавлено було і можливості здійснювати одну із форм митного контролю, визначену приписами статті 48 "Контроль після випуску" Митного кодексу ЄС (встановленого Регламентом Європейського парламенту і ради (ЄС) № 952/2013 від 9 жовтня 2013 р.), обов'язковість виконання якої передбачено умовами Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур, до якої приєдналась Україна.

Додатково. За інформацією Держмитслужби, протягом 2022–2023 років митними органами здійснювався аналіз електронних копій МД, інформації, що стосується товарів, митне оформлення яких завершено, яку отримано в тому числі і від уповноважених органів іноземних держав. Зокрема, з квітня 2022 року по вересень 2023 року виявлено щодо 1 966 СТ 2 486 фактів, які мають ознаки порушень вимог законодавства України з питань митної справи, за якими до державного бюджету не надійшло (орієнтовно) 1 303,5 млн грн митних платежів.

Держмитслужбою з метою поновлення проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи надіслані листи до Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики (від 29.12.2022 № 08-1/19-01-02/1/7924) і Мінфіну (від 03.03.2023 № 08-1/19-01/5.1/1412). У Верховній Раді України 19.04.2023 зареєстровано законопроект за № 9224 "Про внесення змін до Митного кодексу України щодо особливостей здійснення митного контролю у період дії воєнного стану", яким передбачено перегляд норм пункту 9¹² розділу ХХІ "Прикінцеві та перехідні положення" Митного кодексу в частині поновлення проведення документальних перевірок митними органами. Згідно із Постановою Верховної Ради України від 05 вересня 2023 р. № 3369-ІХ законопроект № 9224 від 19.04.2023 включено до розділу ІІ "ІІ. Питання, які доручається підготувати і доопрацювати для розгляду на сесії" Порядку денного десятої сесії Верховної Ради України дев'ятого скликання.

За даними Держмитслужби, умовно нарахована сума ПДВ по операціях з ввезення лікарських засобів і медичних виробів за усіма видами податкових пільг у 2021 році становила 3 244,8 млн грн, у 2022 році – 2 383,8 млн грн та за 9 місяців 2023 року – 884,3 млн грн (додаток 3).

Найбільшу частку в загальній сумі застосованих пільг з ПДВ становила пільга за кодом "203"³⁴ (у 2021 році – 2 521,1 млн грн, або 77,7 відс., у 2022 році –

³⁴ Тимчасово, на період, що закінчується останнім календарним днем місяця, в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), товари (у тому числі лікарські засоби, медичні вироби, медичне обладнання), що ввозяться на митну територію України, та необхідні для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій коронавірусної хвороби (COVID-19).

1 370,0 млн грн, або 57,5 відс., протягом 9 місяців 2023 року – 391,0 млн грн, або 44,2 відсотка). Зменшення обсягів цієї пільги у 2022 році та за 9 місяців 2023 року пов'язано із завершенням дії карантину, встановленого КМУ на всій території України з метою запобігання поширенню коронавірусної хвороби COVID-19.

Результати аудиту засвідчили **неналежне здійснення територіальними органами Держмитслужби контролю за правомірністю застосування пільг з ПДВ при здійсненні СГ операцій з ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів.**

Так, Рахунковою палатою виявлено **шість випадків** застосування у 2022 році пільги за кодом "163"³⁵, включеної до Класифікатора звільнень № 1011 відповідно до абзацу четвертого пункту 32 підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу³⁶. Загальна сума умовно нарахованого ПДВ за цими випадками становила **6 694,4 тис. гривень**. При цьому згідно із вказаним підпунктом КМУ мав затвердити обсяги ввезення лікарських засобів і медичних виробів та їх переліки, проте на час проведення аудиту вони не затверджені, а отже, **пільга не могла бути застосована**. Як наслідок, умовно нарахована сума ПДВ за цією пільгою є **втратами доходів державного бюджету**.

Довідково. Оскільки чотири випадки застосування пільги за кодом "163" мали місце у зоні діяльності Львівської митниці (загальна сума умовного нарахування 5,6 млн гривень), Держмитслужбою під час аудиту листом від 01.11.2023 № 15/15-01-04/7/5053 надіслано доручення Львівській митниці провести перевірку щодо підстав оформлення товарів із застосуванням коду пільги "163".

Крім того, аудитом у Львівській митниці встановлено факт безпідставного надання податкової пільги за кодом "204"³⁷ сумі **280,8 тис. грн** по операціях з ввезення на митну територію України медичних виробів загальною митною вартістю 4,1 млн гривень. Рахунковою палатою з використанням відкритих даних ЕСПЗ Prozorro встановлено: ввезені медичні вироби в подальшому імпортером були реалізовані некомерційному комунальному підприємству, що є порушенням пункту 38¹ підрозділу 2 розділу XX "Прикінцеві положення" Податкового кодексу, згідно з яким звільнення від ПДВ надається, якщо ввезення та/або постачання (передача) лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них здійснюється за кошти державного бюджету на виконання відповідних угод (договорів), укладених особою, уповноваженою на здійснення закупівель у сфері охорони здоров'я, у межах виконання програм та здійснення централізованих заходів з охорони здоров'я. Під час проведення аудиту імпортер звернувся до Львівської митниці із заявою про доплату ПДВ по операціях з ввезення лікарських засобів і медичних виробів у сумі **280,8 тис. гривень**.

³⁵ Лікарські засоби та медичні вироби без їх державної реєстрації та дозвільних документів щодо можливості їх ввезення.

³⁶ У редакції до змін, внесених Законом України від 10 квітня 2023 р. № 3019-IX "Про внесення змін до підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання/ввезення товарів для потреб безпеки і оборони у період воєнного стану" (набрав чинності з 03.05.2023).

³⁷ Тимчасово, протягом строку дії пункту 38¹ підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України, операції з ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, що закуповуються за кошти державного бюджету особою, уповноваженою на здійснення закупівель у сфері охорони здоров'я, для виконання програм та здійснення централізованих заходів з охорони здоров'я, звільняються від оподаткування податком на додану вартість.

Довідково. За поясненнями Львівської митниці, посадовими особами митного поста "Городок" буде оформлено відповідний аркуш корегування ПДВ по операціях з ввезення лікарських засобів і медичних виробів у сумі 280,8 тис. гривень.

У Дніпровській митниці встановлено випадок **неправомірного застосування податкової пільги з ПДВ за кодом "203"** на загальну суму умовно нарахованого ПДВ **3,9 тис. гривень**. За інформацією Дніпровської митниці, під час аудиту цим імпортером здійснено самостійну доплату митних платежів на вказану суму, відповідні зміни внесено до МД шляхом оформлення аркуша коригування.

Отже, протягом періоду, що досліджувався, перевіреними митними органами не забезпечено дієвого контролю за дотриманням митного законодавства особами – імпортерами в частині застосування пільг з ПДВ по операціях з ввезення лікарських засобів і медичних виробів. Втрати бюджету через неправомірне застосування цих пільг становили **7,0 млн гривень**.

Крім того, протягом періоду, що досліджувався, Держмитслужбою на виконання статті 544 Митного кодексу проводилися заходи, спрямовані на запобігання та протидію контрабанді, а також боротьбу з порушеннями митних правил та виявлення схем ухилення СГ від сплати ПДВ по операціях з ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів.

Так, митними органами за порушення митних правил особами, які здійснювали ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів, складено **63 протоколи** про ПМП (статей 470, 472, 483, 485 Митного кодексу) на загальну суму **73,0 млн грн** (табл. 10), з них розглянуто **31 справу про ПМП**, за якими накладено штрафів на суму **504,2 тис. грн**, до судів скеровано **33 справи** (з урахуванням перехідної) на суму **68,2 млн гривень**. Судами накладено штрафів на суму **29,9 млн грн** та прийнято рішення про конфіскацію предметів правопорушення на суму **29,6 млн гривень**.

Таблиця 10

Результати митного контролю, проведеного митними органами по операціях з ввезення на митну територію України лікарських засобів та медичних виробів

Показник		2021 рік	2022 рік	9 місяців 2023 року	Всього
Складено протоколів про ПМП	кількість	36	16	11	63
	на суму, тис. грн	18 651,6	31 265,3	23 110,5	73 027,4
Розглянуто митницями справ про ПМП		18	8	5	31
Застосовано митницями адміністративне стягнення у вигляді штрафу, на суму тис. грн		457,0	47,2	0	504,2
Сума штрафів, сплачених до держбюджету, тис. грн		295,7	0	0	295,7
% сплати		64,7	0	0	58,6
Передано справ про ПМП до суду	кількість	18	9	6	33
	на суму, тис. грн	15 735,4	29 925,8	22 558,7	68 219,9
Прийнято рішення судом	конфіскація предметів правопорушень, на суму	5 566,1	24 061,8	0	29 628,0
	накладено штрафів, на суму, тис. грн	5 704,8	24 223,9	0	29 928,7
Сума штрафів, сплачених до держбюджету, тис. грн		54,7	5,7	0	60,4
% сплати		1,0	0,0	0	0,2

При цьому рівень сплати СГ до державного бюджету протягом періоду, що досліджувався, застосованих штрафів за рішеннями митних органів становив **58,6 відс.**, а за рішеннями суду – **0,2 відсотка**. Недонадходження до державного бюджету штрафів становили **30,1 млн гривень**.

Відповідно до частини першої статті 304 Митного кодексу за наявності обставин, що свідчать про існування загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, на підставі письмової заяви платника податків ЦОВВ, що реалізує державну митну політику, чи визначений ним митний орган згідно із Податковим кодексом можуть відстрочити або розстрочити сплату митних платежів.

Право здійснювати відстрочення сплати митних платежів (у тому числі ПДВ по операціях з ввезення лікарських засобів і медичних виробів) під час ввезення на митну територію товарів у період дії воєнного стану за переліком, визначеним у додатку до цієї постанови, та на підставі письмової заяви платника податків, поданої одночасно з митною декларацією, було надано Держмитслужбі (чи визначеним нею митним органом) постановою Кабінету Міністрів України від 9 березня 2022 р. № 236 "Деякі питання митного оформлення окремих товарів, що ввозяться на митну територію України у період дії воєнного стану". Таке відстрочення могло надаватися з 09.03.2022 до 03.03.2023.

Так, у цей період митними органами **надано відстрочення ПДВ** по операціях з ввезення лікарських засобів і медичних виробів 27 СГ на загальну суму **75,8 млн гривень**. На час проведення аудиту до державного бюджету перераховано 64,4 млн грн відстрочених сум, **не сплачено 11,4 млн грн, або 15,0 відс. відстроченого ПДВ**.

Найбільшу заборгованість зі сплати відстроченого ПДВ по операціях з ввезення лікарських засобів і медичних виробів мають ТОВ "Блус Фарма" (7 783,5 тис. грн, 68,1 відс.) і ТОВ "Медхауз Свіс ГМБХ" (914,9 тис. грн, 11,8 відс.), яким відстрочення надано без встановлення терміну погашення.

Слід зазначити, що проведення Держмитслужбою заходів стягнення відстрочених сум чинним законодавством не передбачено.

Протягом періоду, що досліджувався, **податковий борг з ПДВ** по операціях з ввезення лікарських засобів і медичних виробів був сформований за 12 ППР, складеним за результатами контрольної-перевірочної роботи, з яких 7 ППР скасовано судами, на час проведення аудиту чинними залишилось 5 ППР на загальну суму **1,1 млн гривень**.

Аудитом встановлено, що внаслідок неналежного обміну між інформаційними системами Держмитслужби і ДПС для застосування передбачених законодавством заходів стягнення податкового боргу та впливу строку давності наявного боргу (понад 657 днів), **виникає висока ймовірність його списання та, відповідно, ризик втрати доходів державного бюджету у цій сумі**.

Протягом 2021–2022 років і 9 місяців 2023 року на адміністративному оскарженні в Держмитслужбі знаходилося **6 ППР**, чотири з яких (66,7 відс.) на суму **33,4 млн грн (95,4 відс. загальної суми оскаржуваних ППР)**. Держмитслужба після розгляду залишила без змін 4 ППР; два ППР скасовано частково на загальну суму 0,9 млн гривень.

На судовому оскарженні у 2021 році перебувало 12 судових справ, у 2022 році – 16 та за 9 місяців 2023 року – 14 (додаток 4). При цьому переважна більшість **остаточних рішень ухвалювалась судами на користь СГ, які оскаржували рішення митних органів щодо донарахованого ними ПДВ по операціях з ввезення лікарських засобів і медичних виробів**. Так, у 2021–2022 роках і за 9 місяців 2023 року на користь митних органів судами винесено остаточні рішення **по чотирьох справах** на загальну суму позовних вимог

2 025,9 тис. грн, на користь СГ – по восьми справах на загальну суму позовних вимог 10 441 тис. гривень.

Слід зазначити, що протягом періоду, що досліджувався, у Держмитслужбі не планувались та не здійснювались заходи внутрішнього аудиту з питань оподаткування ПДВ операцій з ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів.

Таким чином, протягом 2021–2022 років та 9 місяців 2023 року Держмитслужбою не забезпечено результативного контролю за дотриманням митного законодавства особами, які здійснювали операції з ввезення на митну територію України лікарських засобів та медичних виробів. З донарахованих за результатами митного контролю та контрольної-перевірочної роботи митними органами протягом цього періоду 85,8 млн грн ПДВ, до державного бюджету сплачено 19,4 млн грн (22,6 відс.), із застосованих митними органами та судами до порушників митного законодавства штрафів за порушення митних правил на загальну суму 30,4 млн грн, до державного бюджету сплачено 356,1 тис. грн (1,2 відсотка). Як наслідок, до державного бюджету не надійшло понад 96,4 млн гривень.

Через неналежний контроль митних органів за правильністю застосування ставки ПДВ у розмірі 7 відс. замість 20 відс., а також правомірністю застосування податкових пільг по операціях з ввезення на митну територію України лікарських засобів та медичних виробів, втрати державного бюджету становили 23,7 млн гривень. Крім того, внаслідок непогашення СГ відстрочених сум ПДВ і можливого непогашення податкового боргу з цього податку, існують ризики недонадходження до державного бюджету 12,5 млн гривень.

Митними органами не забезпечено контроль за наявністю в осіб, які здійснювали операції з ввезення на митну територію України лікарських засобів, ліцензій на імпорту лікарських засобів, як наслідок, є ризики ввезення цими особами лікарських засобів, не передбачених у додатках до цих ліцензій, а також нездійснення Держлікслужбою перевірок якості лікарських засобів, ввезених СГ без ліцензій на імпорту.

5. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОЮ ПОДАТКОВОЮ СЛУЖБООЮ УКРАЇНИ ПОВНОВАЖЕНЬ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПО ОПЕРАЦІЯХ З ПОСТАЧАННЯ НА МИТНІЙ ТЕРИТОРІЇ УКРАЇНИ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ ТА МЕДИЧНИХ ВИРОБІВ

5.1. Оцінка стану обліку суб'єктів господарювання, які здійснювали операції з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів, та сум отриманих ними податкових пільг при здійсненні таких операцій

Відповідно до пункту 183.12 статті 183 Податкового кодексу ЦООВ, що реалізує державну податкову політику, веде реєстр платників податку, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих як платники ПДВ.

Платники податків, які здійснюють операції з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів реєструються та обліковуються в реєстрі платників ПДВ у загальному порядку.

За результатами аналізу наданого ДПС Переліку платників ПДВ, що включав вибірку СГ, які вказували в ПН/РК при постачанні товарів, продукції (за даними ЄРПН) загальну суму ПДВ за ставкою 7 відс. (Графа IV/III Розділу А ПН/РК) відповідно до абзаців другого та третього підпункту "в" пункту 193.1 статті 193 Податкового кодексу, встановлено: протягом 2021–2022 років та 9 місяців 2023 року в органах ДПС на обліку перебувало **7 124 СГ – платників ПДВ** (2021 рік – 5 688, 2022 рік – 5 195, 9 місяців 2023 року – 4 868)³⁸, які декларували операції з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів, з них юридичних осіб – 6 716 СГ та ФОП – 408 СГ.

Значна кількість таких СГ здійснювала інші види діяльності, відмінні від операцій з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів, які згідно з Податковим кодексом також оподатковувались за ставкою 7 відс., зокрема відповідно до абзаців четвертого – восьмого підпункту "в" пункту 193.1 статті 193 Податкового кодексу і пункту 82 підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" цього Кодексу.

Довідково. Відповідно до абзаців четвертого–восьмого підпункту "в" пункту 193.1 статті 193 Податкового кодексу ставка ПДВ у розмірі 7 відс. застосовується також до операцій з постачання послуг із показу театральних, оперних, балетних, музичних тощо вистав, культурно-мистецьких заходів, проведення екскурсій у музеях, зоопарках та заповідниках, послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування, реалізації квитків на спортивні заходи всеукраїнського та міжнародного рівнів.

Пунктом 82 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу (із змінами, внесеними законами № 2120 і № 2618, що набрали чинності з 17.03.2022 і 30.09.2022 відповідно) встановлено, що тимчасово, на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, але не довше ніж до 1 липня 2023 року, операції, зокрема, з постачання на митній території України бензинів моторних, важких дистилатів та скрапленого газу, що класифікуються за кодами УКТ ЗЕД, визначеними підпунктом 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 цього Кодексу, а також нафти або нафтопродуктів сирих, одержаних з бітумінозних порід (мінералів), що класифікуються за кодами УКТ ЗЕД 2709 00 10 00 та 2709 00 90 00, оподатковуються за ставкою ПДВ у розмірі 7 відсотків.

Так, до Переліку платників ПДВ були включені ДП "Львівський державний цирк", що має основний вид діяльності³⁹ за кодом КВЕД ДК 009:2010 – 90.01 "Театральна та концертна діяльність", ДП "Національний палац мистецтв "Україна" (90.02 "Діяльність із підтримки театральних і концертних заходів"), ТОВ "Готельно-курортний комплекс "Карпати" (55.10 "Діяльність готелів і подібних засобів тимчасового розміщування"), ТОВ "Автотех Україна" (46.71 "Оптова торгівля твердим, рідким, газоподібним паливом і подібними продуктами"), ТОВ "ОККО-схід" (47.30 "Роздрібна торгівля пальним") тощо.

Відповідно до законодавства ці СГ мали право здійснювати операції з постачання на митній території України таких **медичних виробів, як автомобільні медичні аптечки, медичні маски, презервативи** (з відповідною сертифікацією), але здійснювати операції з **постачання лікарських засобів без дозвільних документів (ліцензій) права не мали.**

³⁸ Інформація за роками містить повтори СГ – платників ПДВ, які провадили діяльність у декількох звітних періодах.

³⁹ За даними вебплатформи YouControl (<https://youcontrol.com.ua>).

Довідково. Відповідно до Ліцензійного реєстру Держлікслужби відібрані СГ не отримували ліцензії на провадження діяльності з постачання на митній території України лікарських засобів.

Поряд з цим за результатами опрацювання Рахунковою палатою наданих ДПС переліків СГ, які протягом 2021–2022 років та 9 місяців 2023 року отримали податкові пільги з ПДВ за кодами 14060512, 14060513, 14060518, 14060519, 14060520, 14060540, 14060541, 14060542, 14060543 і 14060544, та відомостей з додатка 5 до декларації з ПДВ⁴⁰, **встановлено: 7 372 СГ** (у тому числі 7 022 – юридичні особи і 350 – ФОП) **не увійшли до Переліку платників ПДВ**, які вказували в ПН/РК при постачанні товарів, продукції сплату ПДВ за ставкою 7 відс., оскільки формували ПН/РК за ставкою ПДВ 0 відсотків, тобто ці СГ здійснювали виключно операції з лікарськими засобами і медичними виробами, які звільнялись від оподаткування ПДВ.

За результатами опрацювання наданого ДПС переліку СГ – платників ПДВ, які мали основний вид діяльності відповідно до КВЕД ДК 009:2010, зокрема, 21.10 "Виробництво основних фармацевтичних продуктів", 21.20 "Виробництво фармацевтичних препаратів і матеріалів", 46.46 "Оптова торгівля фармацевтичними товарами", 47.73 "Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах", 47.74 "Роздрібна торгівля медичними й ортопедичними товарами в спеціалізованих магазинах", **встановлено: у 2021 році в органах ДПС обліковувалось 2 913 СГ – платників ПДВ із вказаними видами діяльності, у 2022 році – 2 737 СГ, протягом 9 місяців 2023 року – 2 479 СГ.**

Отже, **внаслідок невиокремлення обліку надходжень ПДВ за ККДБ 14060800, здійснені ДПС за іншими критеріями вибірки СГ – платників ПДВ, які декларували операції з постачання на митній території України лікарських засобів та медичних виробів, мали суттєві розбіжності, як наслідок, ДПС не володіє достовірною інформацією про кількість таких платників ПДВ.**

Відповідно до пункту 7 Порядку № 1233 **облік податкових пільг ведеться контролюючими органами на підставі податкової звітності.**

Довідково. Згідно з абзацом сьомим підпункту 6 пункту 3 розділу V Порядку № 21 додаток 5 заповнюється в розрізі операцій, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, операцій з постачання послуг, що здійснюються за межами митної території України, з урахуванням їх місця постачання відповідно до статті 186 розділу V Кодексу.

Згідно з абзацом першим пункту 2 розділу V-1 Порядку № 21 відомості про суми податку на додану вартість, не сплаченого платником податку до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, розраховані у порядку, визначеному цим розділом, зазначаються у таблиці 2 додатка 5 до декларації по операціях, звільненими від оподаткування податком відповідно до коду пільги, визначеного відповідно до довідника пільг.

У пункті 3 розділу V-1 Порядку № 21 визначено розрахунок не сплачених до державного бюджету сум податку на додану вартість по операціях з постачання товарів/послуг, що звільнені від оподаткування (сума податку на додану вартість, не сплачена до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги). Дані розрахунку відображаються в додатку 5 до податкової декларації з ПДВ.

За даними ДПС, відповідно до звітів про податкові пільги загальна сума отриманих податкових пільг з ПДВ по операціях з постачання лікарських засобів

⁴⁰ Відповідно до абзацу сьомого підпункту 6 пункту 3 розділу V Порядку № 21 додаток 5 заповнюється в розрізі операцій, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, операцій з постачання послуг, що здійснюються за межами митної території України, з урахуванням їх місця постачання відповідно до статті 186 розділу V Податкового кодексу.

і медичних виробів у 2021 році становила **10 903,2** млн грн, в 2022 році – **5 116,9** млн грн, в I півріччі 2023 року – **5 653,4** млн грн, з яких в середньому за період аудиту 95,7 відс. становила пільга за кодом 14060544 (табл. 11).

Таблиця 11

**Динаміка показників податкових пільг з ПДВ
по операціях з постачання лікарських засобів і медичних виробів**

Код пільги	2021 рік			2022 рік			I півріччя 2023 року*		
	К-сть пільго-виків	К-сть отриманих пільг	Сума пільг, млн грн	К-сть пільго-виків	К-сть отриманих пільг	Сума пільг, млн грн	К-сть пільго-виків	К-сть отриманих пільг	Сума пільг, млн грн
14060512	3	4	1,5	8	18	8,3	14	32	52,8
14060513	1	1	0,02	1	1	0,1	3	5	0,4
14060518	21	83	28,7	18	63	30,5	5	16	3,0
14060519	19	56	5,9	7	9	-0,8	1	1	0,01
14060520	10	34	10,6	10	25	8,4	4	12	2,3
14060540	89	180	176,9	101	252	268,8	50	130	182,6
14060541	4	4	177,2	45	128	19,2	12	41	-59,3
14060542	10	17	0,7	9	21	2,6	4	7	0,5
14060543	21	28	0,8	44	86	5,0	3	7	2,8
14060544	4 523	35 558	10 500,9	6 750	33 993	4 774,9	7 622	30 945	5 468,3
Разом	4 701	35 965	10 903,2	6 993	34 596	5 116,9	7 718	31 196	5 653,4

*Дані станом на 01.07.2023, оскільки звіт про податкові пільги формується щокварталу на 31-й день після закінчення граничного терміну для подачі квартальної звітності, відповідно до вимог Порядок № 763. Дані звіту про податкові пільги за 9 місяців 2023 року буде сформовано до 09.12.2023. За даними ДПС, згідно з додатком 5 до декларацій з ПДВ, поданих платниками, сума пільг за 9 місяців 2023 року становила 5 959, 4 млн гривень.

Крім того, протягом 2021–2022 років **отримано медичних виробів та лікарських засобів як гуманітарну допомогу загальною вартістю 85 386,7 тис. грн⁴¹**: в 2021 році – на 51 278,8 тис. грн, в 2022 році – на 34 107,8 тис. гривень. Ці показники за 2022 рік є неповними, оскільки згідно із постановою КМУ від 5 березня 2022 р. № 202 "Деякі питання отримання, використання, обліку та звітності благодійної допомоги" в умовах воєнного стану не поширюються встановлені законодавством вимоги щодо отримання, використання, обліку та звітності благодійної допомоги від юридичних та фізичних осіб – резидентів і нерезидентів.

Аудитом встановлено, що ДПС та її територіальні органи неналежно здійснювали контроль за правильністю декларування СГ податкових пільг з ПДВ по операціях з постачання лікарських засобів та медичних виробів.

За результатами порівняльного аналізу показників сум податкових пільг зі звіту про податкові пільги та додатка 5 до декларацій з ПДВ, поданих СГ, **виявлено невідповідність цих показників**. Так, у 2021 році сума отриманих пільг згідно зі звітом на 4 670,9 млн грн, або на 42,8 відс., більша загальної суми податкових пільг, задекларованих платниками в додатку 5, а в 2022 році – менша на 179,4 млн грн, або на 3,5 відсотка.

⁴¹ Дані сформовані ДПС відповідно до додатку ГД до Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, де зазначалася інформація щодо операцій з гуманітарною допомогою (Розділ II "Отримано гуманітарну допомогу за звітний (податковий) рік").

Слід зазначити, що Рахункова палата за результатами раніше проведеного аналізу ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість по операціях з постачання послуг з охорони здоров'я⁴² вже вказувала ДПС на системні порушення при заповненні додатка 5 до декларації з ПДВ, що призводили до розбіжностей показників цього додатка і звіту про податкові пільги.

Довідково. ДПС на виконання рішення Рахункової палати від 28.02.2023 № 4-1 в березні 2023 року зобов'язала свої територіальні органи (лист від 13.03.2023 № 5267/7/99-00-04-02-01-08) здійснювати контроль за правильністю застосування платниками пільг з ПДВ з метою приведення у відповідність порядок подання додатків 5 до декларації з ПДВ та уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок. Як наслідок, СГ подано уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок та скориговано їх показники, що зменшило суми отриманих пільг в 2021 році до 6 232,3 млн гривень.

Водночас аудитом виявлено численні помилки при декларуванні податкових пільг у додатку 5 до декларації з ПДВ. Так, встановлено **30 випадків щодо 13 СГ**, які протягом 2021–2022 років та 9 місяців 2023 року при декларуванні суми пільг у додатку 5 до декларації з ПДВ не заповнили графу "Обсяг звільнених від оподаткування операцій з постачання товарів/послуг".

Крім того, **2 447 СГ** (або 12,6 відс.) у **5 583 випадках** не зазначили показники у графах "Обсяги операцій з придбання товарів/послуг" при "20 %", "7 %" та "0 %/звільнені". Дані графи враховуються при обрахунку суми ПДВ, не сплаченої до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги.

Отже, є ризики викривлення показника податкових пільг та порушення вимог абзацу другого пункту 3 розділу V¹ Порядку № 21.

Слід зазначити, що на виконання викладених у рішенні Рахункової палати від 28.02.2023 № 4-1 рекомендацій щодо врегулювання питання декларування СГ суми отриманої податкової пільги зі знаком мінус, **наказом Мінфіну від 17 травня 2023 р. № 256 "Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України"**, зареєстрованим у Мін'юсті 29 червня 2023 р. за № 1105/40161 (набрав чинності з 01.08.2023), **внесено зміни до форми декларації з ПДВ та додатків до неї:** примітку до таблиці 2 додатка 5 до декларації з ПДВ викладено в новій редакції, а саме доповнено реченням: у разі якщо така сума (сума ПДВ, не сплачена до бюджету у зв'язку з несплатою податкової пільги) має від'ємне значення, графа 4 не заповнюється.

Аудитом встановлено, що СГ і в подальшому декларували суму ПДВ, не сплачену до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги зі знаком мінус. Так, **111 СГ** задекларували в додатку 5 до основної декларації з ПДВ за 9 місяців 2023 року "суму ПДВ, не сплачену до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги" зі знаком мінус на загальну суму 32 315,5 тис. грн: у серпні – 2 СГ за кодом пільги 14060540 на суму (– 76,3 тис. грн), 81 СГ за кодом пільги 14060544 на суму (– 20 297,9 тис. грн), у вересні – 25 СГ за кодом пільги 14060544 на суму (– 11 881,1 тис. грн), 2 СГ за кодом пільги 14060540 на суму (– 59,9 тис. грн), 1 СГ за кодом пільги 14060541 на суму (– 0,3 тис. гривень).

Отже, **сформовані ДПС звіти про податкові пільги за 2021–2022 роки та 9 місяців 2023 року не відображають фактичної суми ПДВ, не сплаченої до державного бюджету ПДВ у зв'язку з отриманням податкових пільг.**

⁴² Рішення Рахункової палати від 28.02.2023 № 4-1.

Встановлено, що ДПС та її територіальними органами не забезпечено належного контролю за правомірністю застосування СГ податкових пільг.

Як вже зазначалось, КМУ не затверджено переліку та обсягів лікарських засобів та медичних виробів без державної реєстрації та дозвільних документів, які можуть звільнятися від оподаткування ПДВ відповідно до підпункту третього пункту 32 підрозділу 2 розділу XX "Перехідних положень" Податкового кодексу.

Водночас аудитом встановлено, що з недотриманням вимог підпункту третього пункту 32 підрозділу 2 розділу XX "Перехідних положень" Податкового кодексу **4 СГ** протягом періоду, що досліджувався, декларували пільгу за кодом 14060513 у сумі 20,4 тис. грн в 2021 році та 407,7 тис. грн в 2023 році.

За інформацією ДПС, під час аудиту цими СГ здійснено коригування раніше задекларованої пільги за кодом **14060513** на суму 407,7 тис. грн шляхом подання уточнюючих розрахунків до декларації з ПДВ у жовтні 2023 року.

Крім того, **178 СГ** декларували пільгу за кодом **14060544** після закінчення її дії на загальну суму **15 257,7 тис. грн**: у липні 2023 року – 103 СГ на 3 964,8 тис. грн, у серпні 2023 року – 45 СГ на 663,3 тис. грн, у вересні 2023 року – 30 СГ на 10 629,6 тис. грн, чим порушено вимоги пункту **71** підрозділу **2** розділу **XX "Перехідні положення" Податкового кодексу.**

Довідково. Відповідно до пункту 71 підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу тимчасово, на період, що закінчується останнім календарним днем місяця, в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з ввезення на митну територію України та/або операції з постачання на митній території України товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій коронавірусної хвороби (COVID-19), перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України.

Дія цього карантину відмінена постановою КМУ від 27 червня 2023 р. № 651 "Про відміну на всій території України карантину, встановленого з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2", що набрала чинності з 30.06.2023.

Слід зазначити, що після закінчення аудиту, за інформацією ДПС⁴³, окремими СГ подано РК та скориговано суму ПДВ, не сплачену до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги за кодом 14060544. Так, **4 ФОП**, які допустили декларування вказаної пільги у відповідні періоди, в результаті коригування донарахували податкові зобов'язання з ПДВ за отримані пільги на загальну суму **45,1 тис. грн**, а **3 юридичні особи** при декларуванні вказаної пільги у відповідні періоди допустили помилку при визначенні коду пільги на загальну суму **10 610,6 тис. гривень**. Проте можливості перевірити обґрунтованість віднесення зазначених сум податкових пільг на інші коди у Рахункової палати немає, оскільки аудит завершено.

Крім того, ДПС додатково повідомлено (лист від 11.12.2023 № 16086/5/99-00-02-02-01-05-1), що ще одним СГ подано РК, яким відкориговано пільгу за кодом 14060544 за суму **1 813,0 тис. гривень**.

Отже, враховуючи додаткову інформацію ДПС, станом на 12.12.2023 сума ПДВ, на яку СГ безпідставно застосували пільгу за кодом 14060544 становила 2 789,0 тис. гривень.

⁴³ Лист ДПС від 17.11.2023 № 14574/5/99-00-02-02-01-05-1.

Рахунковою палатою здійснено аналіз дотримання СГ вимог пункту 38 підрозділу 2 розділу ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу при декларуванні пільг за кодами 14060518, 14060519 і 14060520 та встановлено: протягом періоду, що досліджувався, **21 СГ задекларував податкові пільги за кодами 14060518 (15 662,0 тис. грн), 14060519 (205,5 тис. грн) і 14060520 (533,7 тис. грн) з порушенням вимог цього пункту** (табл. 12).

Довідково. На виконання пункту 38 підрозділу 2 розділу ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу КМУ у 2019 році затверджено Перелік № 255 та у 2022 році постановою № 216 – перелік лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, що закуповуються на виконання відповідних угод (договорів), укладених особою, уповноваженою на здійснення закупівель у сфері охорони здоров'я для виконання програм та здійснення централізованих заходів з охорони здоров'я; перелік лікарських засобів та медичних виробів, що закуповуються на підставі угод щодо закупівлі із спеціалізованими організаціями, які здійснюють закупівлі; перелік лікарських засобів, що закуповуються за договорами керованого доступу.

Таблиця 12

**Порушення СГ вимог пункту 38 підрозділу 2 розділу ХХ "Перехідні положення"
Податкового кодексу**

Порушення, допущені СГ	К-сть СГ	Сума пільги (тис. грн) за кодом		
		14060518	14060519	14060520
Не брали участі в публічних закупівлях на ЕСПЗ Prozorro	8	96,5	161,4	369,1
Постачали продукцію, не включену до Переліку № 255 і переліків, затверджених постановою № 216	3	56,7	–	26,8
Застосували податкові пільги у періодах значно пізніших, ніж брали участь в ЕСПЗ Prozorro*	3	15 023,0	15,8	–
Брали участь в ЕСПЗ Prozorro, але закупівлі не стосувались лікарських засобів і медичних виробів	3	0,9	14,1	137,8
Обсяги, звільнені від оподаткування, значно більші ніж вартість товарів за договорами згідно з ЕСПЗ Prozorro**	3	6,9	14,2	–
Автомобіль швидкої медичної допомоги не включено до Переліку № 255***	1	478,0	–	–
Разом	21	15 662,0	205,5	533,7

* ТОВ "Астеллас фарма" задекларувало код пільги 14060518 за 2021 рік у сумі 15 019,5 тис. грн, однак участь брало в одній закупівлі за двома лотами у 2017 році, де переможцем торгів не було визнано. ТОВ "Аріадна" задекларувало код пільги 14060519 за 2021 рік у сумі 15,8 тис. грн, але участь у закупівлях брало ще в 2016 році. МКП "Аптека № 117" задекларувало код пільги 14060518 за 9 місяців 2023 року у сумі 3,5 тис. грн, але брало участь у двох закупівлях у 2022 році.

** ПП "Д'яченко і Ко" в додатку 5 до декларації з ПДВ зазначило обсяг звільнених від оподаткування операцій з постачання товарів у сумі 339,5 тис. грн, а сума договору згідно з ЕСПЗ Prozorro становила 58,6 тис. грн (відхилення 280,9 тис. гривень). ТОВ "Аптека № 9" в додатку 5 до декларації з ПДВ зазначило обсяг звільнених від оподаткування операцій з постачання товарів у сумі 43,9 тис. грн, а сума договору згідно з ЕСПЗ Prozorro становила 18,9 тис. грн (відхилення 25 тис. гривень).

*** За даними ЕСПЗ Prozorro ТОВ "Реформ" у 2021 році реалізувало закладу охорони здоров'я спеціалізований санітарний транспорт екстреної медичної допомоги типу В (код УКТ ЗЕД 8703 32 19 00, НК 024:2019-35988 автомобільна швидка допомога). Цим СГ за вказаною операцією безпідставно застосовано пільгу за кодом 14060518 **в розмірі 478,0 тис. грн**, проте зазначений транспортний засіб **не включено до Переліку № 255**⁴⁴. Натомість,

⁴⁴ Перелік лікарських засобів та медичних виробів, які закуповуються на підставі угод щодо закупівлі із спеціалізованими організаціями, які здійснюють закупівлі за напрямками

спеціалізований санітарний автомобіль екстреної (швидкої) медичної допомоги **включений до Переліку № 224⁴⁵**, тобто СГ мав застосувати пільгу з ПДВ за кодом **14060544**.

Довідково. За інформацією БЕБ⁴⁶, за період, що підлягає аудиту, детективами розслідуються злочини за фактами порушення законодавства під час проведення закупівель медичного обладнання, медичних засобів, продуктів лікувального харчування, а також несплати податків під час обігу лікарських засобів. Підrozділами аналізу інформації та управління ризиками БЕБ направлено до детективів БЕБ 11 аналітичних продуктів та інформаційних документів, за результатами розгляду яких розпочато 7 кримінальних проваджень, 4 матеріали долучено до кримінальних проваджень.

Слід зазначити, що після закінчення Рахунковою палатою аудиту ДПС поінформувала⁴⁷: окремими СГ подано РК та скориговано суму ПДВ, не сплачену до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг за кодами 14060518 та 14060519. Так, ТОВ "Астеллас фарма" та КНП "МДП № 2" ХМР при декларуванні вказаних пільг у 2021 та 2022 роках допустили помилки при визначенні коду пільги на загальну суму **15 388,6 тис. гривень**.

Поряд з цим лише три СГ з 29, які досліджувались в ЕСПЗ Prozorro, вказували в ПН код пільги, зокрема, 14060519 та 14060520.

Таким чином, внаслідок невиокремлення обліку надходжень ПДВ за ККДБ 14060800, ДПС не володіє достовірною інформацією про кількість СГ – платників ПДВ, які здійснювали операції з постачання на митній території України лікарських засобів та медичних виробів.

Водночас невизначеність у формах податкової звітності з ПДВ окремого розрахунку сум ПДВ (від'ємного/позитивного значень) по операціях, що оподатковуються за ставками 7 і 14 відс., не дає можливості інформаційно-телекомунікаційним системам ДПС здійснювати належну вибірку відповідних груп СГ – платників ПДВ, що ускладнює проведення аналізу надходжень ПДВ у розрізі цих операцій та чинників, що впливали на їх обсяги.

ДПС та її територіальними органами не забезпечено належного контролю за правомірністю застосування СГ податкових пільг з ПДВ при здійсненні операцій з постачання лікарських засобів і медичних виробів та правильністю їх декларування. Так, аудитом встановлено безпідставне декларування СГ податкових пільг при здійсненні операцій з постачання лікарських засобів і медичних виробів на суму **32,1 млн гривень**. При цьому після завершення Рахунковою палатою аудиту, за інформацією ДПС, окремими СГ подано РК, якими скориговано безпідставно задекларовані суми ПДВ на інші коди податкових пільг з цього податку в загальній сумі **28,3 млн грн**, проте можливості проаналізувати обґрунтованість таких коригувань у Рахунковій палаті немає.

використання бюджетних коштів у 2019 році за програмою "Забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру", затверджений постановою КМУ від 13 березня 2019 р. № 255.

⁴⁵ Перелік товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, операції з ввезення яких на митну територію України та/або операції з постачання яких на митній території України звільняються від оподаткування податком на додану вартість та які звільняються від сплати ввізного мита, затвердженого постановою КМУ від 20 березня 2020 р. № 224.

⁴⁶ Лист БЕБ від 31.10.2023 № 1784/05-1 на запит Рахункової палати.

⁴⁷ Лист ДПС від 17.11.2023 № 14574/5/99-00-02-02-01-05-1.

Отже, сформовані ДПС звіти про податкові пільги за 2021–2022 роки та 9 місяців 2023 року не відображають фактичної суми ПДВ, не сплаченої до державного бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг з цього податку при здійсненні операцій з постачання лікарських засобів і медичних виробів.

5.2. Результативність контролю Державної податкової служби України за дотриманням податкового законодавства платниками податку на додану вартість, які здійснювали операції з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів

Відповідно до покладених завдань ДПС здійснює, зокрема, контроль за дотриманням вимог податкового законодавства, застосовує до платників податків передбачені законом штрафні санкції за порушення вимог податкового законодавства чи законодавства з інших питань, вживає заходів з погашення податкового боргу.

Контроль за дотриманням вимог податкового законодавства здійснюється ДПС під час контрольно-перевірочної роботи. Облік результатів такої роботи, проведеної підрозділами податкового аудиту, ведеться у Звіті "Аудит-1"⁴⁸ в розрізі її територіальних органів.

За результатами проведених протягом 2021–2022 років і 9 місяців 2023 року **194 728 камеральних перевірок**, СГ, які здійснювали операції з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів, донараховано грошових зобов'язань з ПДВ на суму **91,1 млн грн** і застосовано штрафних санкцій на суму **21,7 млн грн**, з яких узгоджено **70,8 млн грн**, або **62,8 відс.**, і сплачено до бюджету **9,8 млн грн**, або **8,7 відс.** (табл. 13).

Таблиця 13

Аналіз результатів камеральних перевірок звітності з ПДВ, поданої СГ, які здійснювали операції з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів, проведених територіальними органами ДПС

Показники	2021 рік	2022 рік	9 місяців 2023 рік	Всього
Кількість поданих декларацій	65 943	57 633	37 236	160 812
Кількість поданих уточнюючих розрахунків	12 567	16 924	11 224	40 715
Кількість камеральних перевірок	78 510	74 557	41 661	194 728*
Кількість камеральних перевірок, за якими встановлено порушення завищення або заниження податкових зобов'язань з ПДВ	180	210	100	490
Донараховано грошових зобов'язань, всього**, у тому числі (тис. грн):	4 117,0	60 307,6	48 314,7	112 739,3
ПДВ	3 130,6	48 658,1	39 277,6	91 066,3
штрафні санкції	986,4	11 649,5	9 037,1	21 673,0
Узгоджено грошових зобов'язань (тис. грн)	3 676,2	25 147,1	41 999,6	70 822,9
Рівень узгодження (відс.):	89,3	41,7	86,9	62,8
Сплачено (тис. грн)	1 457,7	6 923,4	1 465,3	9 846,4
Рівень сплати (відс.)	35,4	11,5	3,0	8,7

* без кількості камеральних перевірок декларацій з ПДВ за серпень 2023 року, оскільки граничний термін їх проведення знаходиться поза межами дати закінчення аудиту в ДПС;

⁴⁸ "Про результати роботи підрозділів податкового аудиту", затверджений наказом Державної податкової служби України від 26.04.2023 № 289.

** дані наведено без виокремлення донарахувань по операціях з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів.

За результатами проведених камеральних перевірок СГ, які здійснювали операції з постачання лікарських засобів і медичних виробів, щодо своєчасності подання декларації з ПДВ, реєстрації в ЄРПН ПК/РК та сплати грошових зобов'язань з ПДВ за період, що досліджувався, винесено **5 016** ППР про застосування штрафних санкцій на суму **982,4** млн грн, з яких узгоджено **122** млн грн, або **12,4** відс., і сплачено **115,6** млн грн, або **11,8** відс. (табл. 14).

Таблиця 14

Аналіз стану застосування штрафних санкцій за статтями 120, 120¹ і 124 Податкового кодексу за результатами камеральних перевірок податкової звітності з ПДВ, поданої платниками, які здійснювалися операції з постачання лікарських засобів і медичних виробів

Вид порушення (стаття Податкового кодексу), форма ППР	Кількість ППР	Сума штрафних санкцій, тис. грн			Рівень сплати застосованих санкцій, відс.
		застосованих	узгоджених	сплачених	
2021 р.	1 529	8 987,5	7 743,8	7 537,0	83,9
стаття 120, ПС	688	547,1	547,1	529,0	96,7
стаття 120 ¹ , Н	454	2 105,3	2 099,7	2 097,0	99,6
стаття 124, Ш	387	6 335,1	5 097,0	4 911,0	77,5
2022 р.	1 388	860 542,9	28 192,3	27 869,4	3,2
стаття 120, ПС	616	630,4	617,4	569,5	90,3
стаття 120 ¹ , Н	653	44 207,3	21 521,8	21 249,4	48,1
стаття 124, Ш	119	815 705,2*	6 053,1	6 050,5	0,7
9 міс. 2023 р.	2 099	112 879,8	86 053,2	80 186,2	71,0
стаття 120, ПС	680	821,4	816,0	733,0	89,2
стаття 120 ¹ , Н	1 354	101 589,8	80 330,0	74 949,1	73,8
стаття 124, Ш	65	10 468,6	4 907,2	4 504,1	43,0
Всього	5 016	982 410,2	121 989,3	115 592,6	11,8

* Із вказаної суми 806 859,4 тис. грн нараховано за порушення правил сплати ПДВ за актом камеральної перевірки ПАТ "Укрнафта" (оскаржується в судовому порядку). Як вже зазначалось, у 2022 році операції з постачання пального тимчасово оподатковувались за ставкою ПДВ 7 відсотків.

При майже однаковій кількості встановлених порушень у частині **своєчасності подання декларації з ПДВ** (форма ППР ПС) за 2021 рік та 9 місяців 2023 року сума застосованих штрафів зросла у **1,5** раза.

Кількість встановлених порушень у частині **строків реєстрації ПН/РК в ЄРПН та допущення помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів ПН** (форма ППР Н) у 2022 році, порівняно з 2021 роком, зросла майже у **1,4** раза, а показник за 9 місяців 2023 року перевищив річний показник 2022 року більше ніж у 2 рази. Водночас кількість встановлених порушень у частині **правил сплати ПДВ** (форма ППР Ш) за 9 місяців 2023 року скоротилась майже **в 6 разів** від показника 2021 року.

За результатами вибіркової перевірки повноти застосування штрафних санкцій, передбачених Податковим кодексом, встановлено: ФОП Мороз Є. Г. порушив термін подання декларації з ПДВ за серпень 2021 року (термін подання 20.09.2021, фактичне подання 06.10.2021), проте штрафні санкції за це порушення не застосовані, що свідчить про неякісне проведення камеральної перевірки цього платника.

Довідково. За інформацією ДПС (лист від 11.12.2023 № 16086/5/99-00-02-02-01-05-1), після проведення аудиту щодо декларації з ПДВ за серпень 2021 року ФОП Мороз Є. Г. проведено перевірку та складено акт від 15.11.2023 № 24621/10-36-24-13/2660200357, застосовано штрафну санкцію відповідно до вимог пункту 120.1 статті 120 Податкового кодексу.

Аудитом встановлено непоодинокі випадки неправильного заповнення СГ декларацій з ПДВ та додатків до них, чим не дотримано вимог Порядку № 21. Так, виявлено:

36 випадків, коли СГ при заповненні 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)".

Довідково. Відповідно до абзацу третього підпункту 2 пункту 3 розділу V Порядку № 21 до рядка 1.1 декларації включаються оподатковувані за основною ставкою обсяги постачання товарів/послуг, здійснені на митній території України, з урахуванням їх місця постачання відповідно до статті 186 розділу V Кодексу, до рядка 1.2 декларації – оподатковувані за ставкою 7 відс. обсяги постачання товарів/послуг, здійснені на митній території України, з урахуванням їх місця постачання відповідно до статті 186 розділу V Кодексу.

Згідно із пунктом 5 розділу III Порядку № 21 у колонці А декларації з ПДВ в усіх необхідних випадках проставляються обсяги постачання (придбання) без урахування податку на додану вартість, сума податку вказується у колонці Б декларації;

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" декларацій 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 декларації з ПДВ.

Довідково. Так, 6 СГ у додатку 1 до декларації з ПДВ вказували в стовпчику (обсяг постачання (без податку на додану вартість)) у розрізі постачальників загальний обсяг постачання як за сумою податку 20 відс., так і 7 відсотків. У ТОВ "Шак-мед", ТОВ "Вершина дент" значення в колонці А декларації з ПДВ (обсяги придбання (податковий кредит)) відрізнялися від обсягів придбання (постачання від контрагентів) додатка 1 до декларації з ПДВ.

ТОВ "Медфікс" в рядку 10.2 "обсяги придбання (колонка А)" декларації з ПДВ зазначило суму 20 871 грн, а в додатку 1 до декларації з ПДВ обсяги придбання (постачання від контрагентів) – 20 871 грн, при цьому суму ПДВ за ставкою 7 відс. не вказано. По ТОВ "Меділак" дані рядка 10.2 декларації з ПДВ та додатка 1 до декларації з ПДВ у частині обсягів придбання та суми ПДВ ставка 7 % різняться між собою.

Отже, ДПС та її територіальними органами не забезпечено належного контролю за правильністю заповнення платниками ПДВ декларацій з ПДВ та додатків до них.

Крім того, Порядок № 21 не забезпечує можливість дослідити повноту відображення даних у рядку 1.2 "операції, що оподатковуються за ставкою 7 %" розділу I "Податкові зобов'язання" декларації з ПДВ. Так, відповідно до форми декларації з ПДВ рядок 1.2 має формуватися з даних додатка 1 до декларації з ПДВ, але в таблиці 1.1 розділу I "Податкові зобов'язання" цього додатка відображаються лише суми ПДВ, вказані в ПН, не зареєстрованих в ЄРПН на дату подання декларації з ПДВ, включені до суми податкових

зобов'язань за звітний (податковий) період, зокрема окремо за ставкою 7 відс., що не відповідає загальним обсягам таких операцій за звітний період.

Рахунковою палатою здійснено аналіз даних, відображених в ЄРПН, та даних, задекларованих в рядку 1.2 "операції, що оподатковуються за ставкою 7 %" розділу I "Податкові зобов'язання" декларації з ПДВ, та **встановлено випадки невідповідності таких даних.**

Так, **5 СГ** у декларації з ПДВ в рядку 1.2 "операції, що оподатковуються за ставкою 7 %" в колонці А "обсяги постачання (без ПДВ)" відобразили загальні обсяги постачання з ПДВ за ПН, зареєстрованими в ЄРПН.

Крім того, встановлено **5 випадків по 3 СГ**, якими під час перенесення даних з ПН, зареєстрованих в ЄРПН, до рядка 1.2 "операції, що оподатковуються за ставкою 7 %" колонки А "обсяги постачання (без ПДВ)" декларації з ПДВ допущено арифметичні помилки внаслідок неправильного зазначення розрядності чисел у сумі, що дорівнює обсягам постачання без ПДВ.

Довідково. Луківський І. Г. у декларації за жовтень 2022 року зазначив суму обсягів постачання (без ПДВ) 1 588,3 тис. грн, а в ЄРПН згідно з ПН – 15 880,3 тис. грн; Кушнірюк І. С. у деклараціях за жовтень 2022 року вказав 704,4 тис. грн, а в ЄРПН – 704,0 тис. грн, за лютий 2023 року – 1 005,5 тис. грн, а в ЄРПН – 10 055,4 тис. грн; Орищук Н. М. за жовтень 2022 року зазначив 2 078,0 тис. грн, а в ЄРПН – 20 780,1 тис. грн, за листопад 2022 року – 2 373,3 тис. грн, а в ЄРПН – 23 733,5 тис. гривень.

Після проведення аудиту ДПС (лист від 11.12.2023 № 16086/5/99-00-02-02-01-05-1) повідомила: 14.11.2023 розпочато документальну перевірку СГ Луківського І. Г, яка охоплює період 2022 року; Кушнірюк І. С. подано РК за лютий 2023 року від 29.11.2023 № 9324815948, яким усунуто вказані розбіжності; по СГ Орищук Н. М. проведено документальну перевірку, яка охоплює жовтень 2022 року, за результатами складено акт від 17.10.2023 № 6225/Ж5/24-13-24-04/3607211232.

Отже, невідображення всіх обсягів постачання (без ПДВ) та суми ПДВ згідно з ЄРПН у розрізі СГ у розділі I "Податкові зобов'язання" додатка 1 до декларації з ПДВ ускладнює контроль податкових органів за правильністю заповнення СГ декларацій з ПДВ.

Статтею 77 Податкового кодексу визначено, що документальні планові перевірки повинні бути передбачені у плані-графіку проведення планових документальних перевірок. Позапланові документальні перевірки проводяться за наявності обставин, визначених статтею 78 Податкового кодексу.

До планів-графіків проведення документальних планових перевірок платників податків на 2021–2023 роки включено 674 перевірки 607 СГ, які здійснювали операції з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів, з яких проведено 231 у 231 СГ. Заплановані перевірки у 2022 році та за 9 місяців 2023 року не проведено через відповідні обмеження, запроваджені на період воєнного часу. Протягом вказаних періодів проведено також 944 документальні позапланові перевірки 669 СГ.

За результатами 1 175 документальних планових і позапланових перевірок платників податків установлено порушення податкового законодавства з ПДВ (в тому числі по операціях з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів) при проведенні 569 перевірок, або **48,4 відс.** загальної кількості проведених перевірок (табл. 15).

Аналіз результатів проведених територіальними органами ДПС документальних перевірок (планових і позапланових) СГ, які здійснювали операції з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів

Показники		2021 рік	2022 рік	9 місяців 2023 рік	Разом
К-сть СГ, які обліковувались платниками ПДВ		5 688	5 195	4 868	-
Кількість СГ, яких перевірено		436	182	282	-
Частка кількості СГ, яких перевірено		7,7	3,5	5,8	5,7
Кількість документальних перевірок	заплановано	265	225	184	674
	проведено, усього, в тому числі:	527	267	381	1 175
	планових	224	7	0	231
	позапланових	303	260	381	944
	за якими встановлено порушення з ПДВ	318	135	116	569
Частка перевірок, за якими встановлено порушення з ПДВ		60,3	50,6	30,4	48,4
Донараховано грошових зобов'язань з ПДВ, всього, у тому числі (тис. грн):		740 567,0	254 039,4	88 616,3	1 083 223
основний платіж (тис. грн)		358 642,6	28 230,3	7 482,8	394 356
штрафні (фінансові) санкції (тис. грн)		381 924,3	225 809,0	81 133,4	688 867
Зменшено відшкодування ПДВ		673 109,4	957 977,2	355 433,1	1 986 520
Зменшено від'ємне значення ПДВ		413 068,1	119 674,6	225 131,0	757 874
Узгоджено грошових зобов'язань з ПДВ, всього, у тому числі (тис. грн):		86 931,64	7 817,20	7 563,08	102 312
основний платіж (тис. грн)		65 357,3	5 580,4	4 339,4	75 277
штрафні (фінансові) санкції (тис. грн)		21 574,3	2 236,8	3 223,7	27 035
Рівень узгодження з ПДВ (відс.):		11,7	3,1	8,5	9,4
Сплачено ПДВ (тис. грн)		48 752,8	3 614,9	4 501,5	56 869,17
Рівень сплати донарахованих грошових зобов'язань з ПДВ (відс.)		6,6	1,4	5,1	5,2

Слід зазначити, що **окремий облік сплачених донарахованих сум ПДВ за результатами камеральних і документальних перевірок** по операціях з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів в ІКП податків **не здійснювався**.

Протягом 2021–2022 років та за 9 місяців 2023 року від СГ, які здійснювали операції з постачання на митній території України лікарських засобів і медичних виробів, до ДПС надійшло **367 скарг на загальну суму 3 738,3 млн грн** за 462 ППР, винесеними за результатами податкових перевірок (камеральних, документальних планових і позапланових) з питань ПДВ. За підсумками розгляду скасовано скарг на 296,3 млн грн, або **7,9 відс.** оскаржуваних сум, з яких скасовано повністю за 44 ППР на 64,3 млн грн, або 1,7 відс. оскаржуваних сум, і частково за 64 ППР на 232 млн грн, або 6,2 відс. оскаржуваних сум.

Крім цього, протягом періоду, що досліджувався, судами розпочато провадження за **21 справою** платників податків щодо оскарження рішень органів ДПС з питань дотримання податкового законодавства з ПДВ, на загальну суму **81,3 млн гривень**. За результатами розгляду судами чотирьох справ на суму 13,1 млн грн винесено **остаточні рішення на користь платників податків**, в інших справах провадження триває.

ДПС протягом 2021–2022 року та 9 місяців 2023 року не здійснювала обліку податкового боргу та надміру сплачених сум ПДВ за ККДБ 14060800.

Таким чином, результативність камеральних, документальних (планових і позапланових) перевірок, проведених територіальними органами ДПС протягом періоду, що досліджувався, була низькою – рівень сплати до державного бюджету сум грошових зобов'язань з ПДВ, донарахованих за результатами камеральних перевірок, становив 8,7 відс., документальних – 5,2 відсотка.

ДПС не забезпечено належного контролю за правильністю заповнення СГ податкової звітності з ПДВ, а отже, є ризики неправильного визначення сум ПДВ, що підлягали сплаті до бюджету, а також бюджетного відшкодування.

6. ОЦІНКА СТАНУ ВЗАЄМОДІЇ ДЕРЖАВНИХ ОРГАНІВ У ЧАСТИНІ КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЦТВОМ ТА ОБІГОМ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ І МЕДИЧНИХ ВИРОБІВ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПО ОПЕРАЦІЯХ З ПОСТАЧАННЯ І ВВЕЗЕННЯ НА МИТНУ ТЕРИТОРІЮ УКРАЇНИ ЦИХ ТОВАРІВ

Відповідно до пунктів 4 Положення про Держмитслужбу та Положення про ДПС ці органи здійснюють взаємодію та обмін інформацією з державними органами та забезпечують взаємодію їх інформаційних систем у режимі реального часу.

Зокрема, частинами першою та другою статті 33¹ Митного кодексу встановлено, що взаємодія між державними органами, установами та організаціями, уповноваженими на здійснення дозвільних або контрольних функцій переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, здійснюється з використанням механізму "єдиного вікна" згідно з цим Кодексом. Для цього використовується єдиний державний інформаційний вебпортал "Єдине вікно для міжнародної торгівлі", що входить до складу систем, які забезпечують функціонування електронних інформаційних ресурсів митних органів.

Рахунковою палатою встановлено, що **інформаційний обмін Держмитслужби з іншими державними органами є недостатнім.**

Наразі відповідно до Порядку № 286 (набрав чинності з 18.07.2020) створено нормативно-правову базу для забезпечення взаємодії інформаційних систем ДПС і Держмитслужби, необхідних для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, у тому числі ПДВ, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового та митного законодавства.

Довідково. Між ДПС і Держмитслужбою на виконання Порядку № 286 укладено такі організаційно-розпорядчі документи: Протокол № 1 від 28.01.2021 про надання регламентованого доступу до інформаційних систем Держмитслужби; Протокол № 2 від 28.01.2021 щодо структури та формату даних з електронних митних декларацій, що передаються та приймаються в порядку інформаційної взаємодії, строку їх передачі (зі змінами, внесеними Протоколом від 01.06.2023); Протокол № 3 від 05.07.2023 про структуру, формати та строки передачі даних стосовно прийнятих митними органами ППР, надісланих (вручених) платникам податків, та внесення їх до Єдиного реєстру податкових повідомлень-рішень контролюючих органів, а також даних, необхідних для здійснення органами ДПС засобів стягнення податкового боргу; Протокол № 4 від 21.04.2021 про надання регламентованого доступу до інформаційних систем ДПС (зі змінами, внесеними

Протоколом від 23.08.2023); Протокол № 5 від 21.04.2021 про надання регламентованого доступу до інформаційних систем ДПС (зі змінами, внесеними Протоколом від 23.08.2023); Протокол б/н від 17.05.2023 інформаційної взаємодії ДПС та Держмитслужби щодо передачі даних про стан розрахунків з бюджетом з платежів, що контролюються органами Держмитслужби та обліковуються в ІКП в інформаційно-комунікаційних системах ДПС.

У межах виконання Протоколу № 1 регламентований доступ (право здійснювати перегляд) до інформації, яка міститься в ЄАІС Держмитслужби, надано 128 посадовим особам центрального апарату ДПС і 319 – її територіальних органів. У межах виконання протоколів № 4 і № 5 регламентований доступ до ІТС "Податковий блок" ДПС надано 1 265 співробітникам Держмитслужби. Кількість запитів на інформацію в інформаційних системах ДПС за 2022 рік становила 5 981 тис. (обмін запроваджено у вересні 2022 року), за січень–вересень 2023 року – 10 347 тисяч.

Разом з тим практичного впровадження інформаційної взаємодії між ДПС і Держмитслужбою відповідно до вказаних протоколів у повному обсязі протягом періоду, що досліджувався, не забезпечено.

Так, пунктом 1.1 розділу 1 Протоколу № 3 передбачено, що цей протокол визначає, зокрема, процедуру встановлення взаємозв'язку між інформативними системами сторін **щодо автоматизованої передачі даних стосовно прийнятих митними органами ППР** (оскарження, суми грошових зобов'язань та строк їх сплати, дата виникнення податкового боргу тощо), інших документів та даних, необхідних для **автоматичного формування податкових вимог та вжиття органами ДПС інших заходів стягнення податкового боргу з митних платєжів**. Обмін зазначеною інформацією здійснюється на рівні центральних апаратів сторін за принципом "запит-відповідь" (пункт 3.1 розділу 3 Протоколу № 3).

Держмитслужба повідомила, що для вжиття заходів стягнення, починаючи з 01.10.2021, щомісячно листами надсилалась ДПС інформація про податковий борг за митними платежами, а після затвердження Протоколу № 3 така інформація формувалась в автоматичному режимі в інформаційних базах ДПС після внесення інформації про складені ППР.

Водночас ДПС повідомила, що наразі тривають заходи щодо налагодження інформаційного обміну відповідно до затверджених протоколів.

Отже, незважаючи на нормативне врегулювання порядку обміну між ДПС і Держмитслужбою інформацією, необхідною для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, 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, немає.

Крім того, за інформацією Держмитслужби, на сьогодні проводяться заходи з підготовки підписання Угоди про інформаційну взаємодію з Держлікслужбою, головною метою якої є забезпечення надсилання Держмитслужбі електронних документів до єдиного державного інформаційного вебпорталу "Єдине вікно для міжнародної торгівлі".

Так, Держмитслужба зверталась до Держлікслужби (лист від 27.06.2023 № 08-3/16-01/6/4190) з проханням поінформувати про стан виконання вимог частини шостої статті 24 Закону України від 15 лютого 1995 р. № 60/95-ВР "Про

наркотичні засоби, психотропні речовини і прекурсори" (зі змінами) щодо внесення документів до єдиного інформаційного вебпорталу "Єдине вікно для міжнародної торгівлі". Держлікслужба (лист від 27.07.2023 № 7125-001.1/005.0/17-23) повідомила, що питання внесення документів до цього вебпорталу знаходиться на стадії опрацювання через відсутність фінансування інфраструктури Держлікслужби, критичний стан ІТ, що є причиною обмежених технічних можливостей наявного обладнання і програмного забезпечення.

Держмитслужбою (лист від 03.04.2023 № 08-3/16-01/5.8/2165) запропоновано МОЗ і Держлікслужбі розглянути **питання здійснення державного контролю якості лікарських засобів, що ввозяться на митну територію України, до їх випуску у вільний обіг.**

За ініціативи Держлікслужби 02.08.2023 проведено робочу нараду з питань **недопущення обігу фальсифікованих та незареєстрованих лікарських засобів** за участю представників МОЗ та Держмитслужби, на якій обговорено питання про необхідність внесення змін до актів законодавства з метою упорядкування переміщення через митний кордон України лікарських засобів.

При цьому аудитом встановлено, що від митниць Держмитслужби у **2021–2022 роках** до Держлікслужби надійшло **40 рішень** про призупинення митного оформлення продукції, прийнятих відповідно до статті 38 Закону № 2735: митний орган призупиняє митне оформлення продукції, пред'явленої для митного контролю та митного оформлення, у разі якщо за результатами перевірки документів та/або вибіркового обстеження зразків продукції, проведених цим органом, виявлено, що характеристики продукції дають підстави вважати, що ця продукція не відповідає технічним та/або якісним регламентам. Виявлено **200 виробів**, що не відповідали зазначеним вище характеристикам.

Довідково. Основні причини призупинення митного оформлення продукції: відсутність маркування знаком відповідності технічним регламентам на продукції, неналежне застосування знака відповідності технічним регламентам та відсутність документів у паперовій або електронній формі, які мають супроводжувати продукцію при наданні її на ринку відповідно до встановлених вимог.

Держлікслужбою здійснено **40 позапланових перевірок** характеристик продукції, за результатами яких видано **65 рішень** про вжиття обмежувальних (коригувальних) заходів та **12 заборон**.

Отже, **взаємодія Держмитслужби з Держлікслужбою здійснювалась шляхом періодичного листування, а не за допомогою інформаційних систем.**

Слід зазначити, що для недопущення на внутрішній ринок України незареєстрованих лікарських засобів та здійснення оперативного обміну інформацією про наявність лікарських засобів у Реєстрі ЛЗ під час перетину кордону України, створено **Міжвідомчу базу даних зареєстрованих в Україні лікарських засобів.**

Довідково. Спільним Наказом МОЗ і Мінфіну від 19 грудня 2011 р. № 925/1661 затверджено Порядок ведення та використання міжвідомчої бази даних зареєстрованих в Україні лікарських засобів, зареєстрованим у Мін'юсті 21 лютого 2012 р. за № 270/20583.

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, нею 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 протизаконної торгівлі лікарських засобів через мережу "Інтернет", проте інформації щодо реагування правоохоронних органів на ці листи в Держлікслужбі немає.

Довідково. Держлікслужбою протягом періоду, що досліджувався, видано 20 розпоряджень про заборону реалізації всіх серій лікарських засобів 19 найменувань та 11 розпоряджень про тимчасову заборону реалізації всіх серій лікарських засобів 11 найменувань у зв'язку з підозрою щодо фальсифікації.

У 2023 році фахівцями Держлікслужби виявлено факти реалізації через мережу "Інтернет" незареєстрованого лікарського засобу "Ксифаксан", а також реалізації в аптеках лікарського засобу "Німесил", походження, шляхи надходження та умови зберігання якого невідомі (визначити якість та безпечність неможливо). З метою протидії поширенню зазначених лікарських засобів, що можуть спричинити розвиток хвороби або неналежне лікування, потенційно загрожувати життю та здоров'ю населення та є небезпечними, Держлікслужба заборонила реалізацію, зберігання та застосування всіх серій цих засобів із маркуванням іноземною мовою та повідомила про цей факт Держмитслужбі, Державній прикордонній службі України, Національній поліції України (Департаменту кіберполіції).

За інформацією МВС⁴⁹, на виконання постанови координаційної наради керівників правоохоронних органів, яка відбулася 25.01.2023, Офісом Генерального прокурора поставлено завдання СБУ, БЕБ, Національній поліції України та іншим уповноваженим органам підвищити ефективність заходів щодо протидії кримінальним правопорушенням, пов'язаним із виготовленням, контрабандою та/або реалізацією фальсифікованих лікарських засобів. Водночас проведення спільних міжвідомчих розслідувань у кримінальних провадженнях зазначеної категорії не є системним.

Крім того, Національною поліцією України в межах досудового розслідування кримінальних проваджень протягом 2022 року та 9 місяців 2023 року виявлено факти поширення незареєстрованих в Україні лікарських засобів у закладах аптечної мережі на території Одеської, Київської та Сумської областей; незаконної діяльності з розповсюдження незареєстрованих в Україні лікарських засобів за допомогою вебсайтів, що адмініструвалися на території Львівської, Волинської та Чернівецької областей, а також підтверджено вилучення фальсифікованих лікарських засобів за двома запитами у межах міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних проваджень (додаток 5).

За інформацією СБУ⁵⁰, розпочато 26 кримінальних проваджень щодо фактів фальсифікації лікарських засобів, матеріали 10 кримінальних справ скеровано на розгляд суду.

Водночас БЕБ⁵¹ повідомило, що досудове розслідування у кримінальних провадженнях за фактами незаконного виробництва лікарських засобів і медичних виробів детективами не здійснювалось.

Аудитом встановлено, що **через недосконалість нормативно-правового забезпечення та неефективність контролю за ліцензіями на імпорт лікарських засобів, зберігаються суттєві ризики ввезення цих засобів на митну територію України без відповідної ліцензії.** При цьому Держмитслужба не приділяла належної уваги організації співпраці з Держлікслужбою і ДПС, спрямованої на

⁴⁹ Лист МВС від 06.11.2023 № 83676/38-22731-2023.

⁵⁰ Лист СБУ від 06.11.2023 № 5/7/4/4-2370.

⁵¹ Лист БЕБ від 30.10.2023 № 11/3.5/27295-23.

виявлення та притягнення до відповідальності порушників ліцензійного законодавства.

Довідково. Статтею 164 КУпАП встановлено, що провадження господарської діяльності, зокрема, без отримання ліцензії на провадження виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню відповідно до закону, тягне за собою накладення штрафу від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією виготовленої продукції, знярядь виробництва, сировини і грошей, одержаних внаслідок вчинення цього адміністративного правопорушення, чи без такої⁵². Відповідно до пункту 1 частини першої статті 255 КУпАП у справах про адміністративні правопорушення, що розглядаються органами, зазначеними в статтях 218–221 цього Кодексу, протоколи про правопорушення мають право складати уповноважені на те посадові особи органів ліцензування (стаття 164) у частині, що стосується правопорушень у галузі господарської діяльності, ліцензії на проведення якої видає відповідний орган ліцензування.

За результатами вибіркової перевірки даних митної статистики, встановлено **6 імпортерів**, які здійснювали ввезення лікарських засобів без ліцензії (про них зазначено у підрозділі 4.2 розділу 4 Звіту). При застосуванні до виявлених порушників передбачених законодавством штрафів, додаткові надходження до державного бюджету становили б від **102,0 до 510,0 тис. грн**, а вартість конфіскованих лікарських засобів або грошей, отриманих від їх реалізації (без СГ, що ввозили лікарські засобів як гуманітарну допомогу), – близько **160,0 млн гривень**.

Довідково. Виконання положень статті 164 КУпАП у частині конфіскації грошей, отриманих від операцій із ввезення лікарських засобів без отримання ліцензії, можливе лише за умови визначення контролюючим органом за результатами проведених документальних перевірок суми таких коштів. Це потребує належної взаємодії між відповідними підрозділами Держмитслужби, Держлікслужби і ДПС. Потенційно загальна сума отриманих грошей від реалізації лікарських засобів, ввезених на митну територію України особами – імпортерами (без урахування гуманітарної допомоги) без ліцензії, які можуть бути конфісковані, є співставною з їх задекларованою митною вартістю.

При цьому **інформаційний обмін між Держмитслужбою, Держлікслужбою⁵³ і ДПС з цього питання не здійснювався, угоди, договори чи інші нормативно-правові акти щодо інформаційного обміну та взаємодії не уклалися.**

Таким чином, **неналагодження практичної інформаційної взаємодії між ДПС і Держмитслужбою в частині стягнення податкового боргу, в тому числі й по операціях з ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів, може створювати ризики неповного нарахування та несвоєчасної сплати ПДВ за такими операціями.**

Нездійснення Держмитслужбою належного контролю за наявністю ліцензій з імпорту лікарських засобів та взаємодії з цього питання з Держлікслужбою та ДПС, спрямованої на виявлення та притягнення до

⁵² Дії, передбачені частиною першою цієї статті, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за таке саме правопорушення, або пов'язані з отриманням доходу у великих розмірах, тягнуть за собою накладення штрафу від двох тисяч до п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією виготовленої продукції, знярядь виробництва, сировини і грошей, одержаних внаслідок вчинення цього адміністративного правопорушення.

⁵³ Держлікслужбою підписано Меморандум про співпрацю з метою посилення державного контролю за якістю лікарських засобів і боротьби з виробництвом та розповсюдженням фальсифікованих лікарських засобів на території України з ДФС від 01.02.2019; з Національною поліцією України від 03.07.2017; із СБУ від 16.01.2019; з Державною прикордонною службою України від 23.03.2023.

відповідальності порушників ліцензійного законодавства, не сприяє збільшенню додаткових надходжень державного бюджету за рахунок застосування штрафів до таких порушників.

За відсутності належного 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 України.

7. РЕЗУЛЬТАТИ АНАЛІЗУ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ НАСЛІДКІВ ДІЇ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПО ОПЕРАЦІЯХ З ПОСТАЧАННЯ ТА ВВЕЗЕННЯ НА МИТНУ ТЕРИТОРІЮ УКРАЇНИ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ І МЕДИЧНИХ ВИРОБІВ

Населення – найважливіший ресурс та запорука сталого розвитку кожної країни. Серед європейських держав Україна посідає 5 місце за чисельністю населення та одночасно одне з останніх за тривалістю життя, при цьому за останні 6 років, щодо яких МОЗ проведено моніторинг стану здоров'я населення України⁵⁴, обидва ці показники суттєво погіршилися. Так, на 01.01.2017 кількість населення становила 42 584,5 тис. осіб, а на 01.01.2022 – 41 170,4 тис. осіб. Середня тривалість життя (обидві статі) за період з 2017 до 2022 року скоротилася з 72 до 67,2 року.

Державною стратегією реалізації державної політики забезпечення населення лікарськими засобами на період до 2025 року, затвердженою постановою КМУ від 5 грудня 2018 р. № 1022, передбачено: **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.**

Забезпеченню доступності лікарських засобів і медичних виробів має сприяти пільгове оподаткування ПДВ, оскільки цей податок включається в ціну товару.

Як вже зазначалося, в ДПС не здійснюється окремого обліку надходжень ПДВ по операціях з постачання лікарських засобів і медичних виробів за ККДБ 14060800, а також обліковується значна кількість СГ, що провадили інші види діяльності, відмінні від операцій з постачання лікарських засобів і медичних виробів, які згідно з Податковим кодексом також оподатковувались за ставкою 7 відсотків. Відповідно, узагальнені показники ДПС щодо стану сплати ПДВ для проведення аналізу економічних наслідків впливу пільгового оподаткування таких операцій на надходження до державного бюджету будуть некоректними, а результати цього аналізу – необ'єктивними.

Рахунковою палатою здійснено аналіз показників надходжень ПДВ по операціях з постачання лікарських засобів і медичних виробів згідно з даними декларацій з ПДВ (з урахуванням уточнюючих) за СГ, які є **найбільшими виробниками лікарських засобів та медичних виробів** та перебували на податковому обліку в Центральному МУ ДПС ВПП, зокрема, АТ "Фармак",

⁵⁴ Дані Щорічного звіту про стан здоров'я населення України та епідемічну ситуацію за 2022 рік.

АТ "Київмедпрепарат", ПрАТ "Фармацевтична фірма "Дарниця", ТОВ "Юрія-Фарм", ПАТ "НВЦ "Борщагівський ХФЗ", ПрАТ "Київський вітамінний завод", ТОВ "Фарма Старт", СП ТОВ "Сперко Україна", ТОВ "Біофарма плазма" (табл. 16).

Таблиця 16

Узагальнені дані податкових декларацій з ПДВ окремих СГ – найбільших виробників лікарських засобів та медичних виробів за 2021 – 2022 роки та 7 місяців 2023 року

тис. грн

Показники	2021 рік	2022 рік	7 місяців 2023 року	Разом
Податкове зобов'язання з ПДВ по 7 відс.	1 315 770,6	1 302 890,4	881132,8	3 499 793,8
Податковий кредит з ПДВ по 7 відс.	418 441,2	413 858,9	246 231,7	1 078 531,8
р.10.2 (придбання)	117 719,5	148 567,9	96 597,7	362 885,1
р.11.2 (імпорт)	300 721,7	265 291,0	149 634,0	715 646,7
Нарахування ПДВ по 7 відс.	897 329,4	889 031,5	634 901,1	2 421 262,0
Позитивне значення згідно з декларацією (загальне)	12 851,9	905,7	0	13 757,6
Від'ємне значення згідно з декларацією (загальне)	3 352 673,1	3 817 922,7	2 929 771,2	10 100 367,0
Заявлено до відшкодування	923 204,2	500 424,2	549 103,7	1 972 732,1

За результатами аналізу встановлено, що сума ПДВ за ставкою 7 відс., що підлягала сплаті цими СГ, дорівнювала **2 421,3 млн гривень**. Водночас внаслідок відображення в декларації з ПДВ узагальнених показників ПДВ за ставками 20 відс. та 7 відс., протягом вказаних періодів сплаті до бюджету підлягало **13,8 млн грн**, що становило лише **0,6 відс.** розрахунково нарахованого ПДВ за ставкою 7 відсотків. Загальна сума фактично відшкодованого ПДВ цим СГ протягом 2021–2022 років та 9 місяців 2023 року становила **1 047,8 млн грн**, що майже в **76 разів більше**, ніж підлягало сплаті до державного бюджету.

Крім того, протягом зазначеного періоду окремі із вказаних СГ отримали пільги з ПДВ за кодами 14060512, 14060518, 14060519, 14060520, 14060540, 14060544, зокрема ТОВ "Юрія-Фарм" на суму **3 535,7 млн грн**, ПрАТ "Фармацевтична фірма "Дарниця" – **2 462,7 млн грн** та АТ "Київмедпрепарат" – **1 381,4 млн гривень**.

За вказаними платниками податків обліковувалися суми надмірно сплаченого ПДВ за ККДБ 14060100, які на 01.01.2022 становили **116,6 млн грн**, на 01.01.2022 – **147,0 млн грн**, на 01.08.2023 – **101,4 млн гривень**.

Отже, наведені дані свідчать: СГ, які є найбільшими учасниками фармацевтичного ринку України, протягом періоду, що досліджувався, були не стільки платниками ПДВ, скільки отримувачами відшкодування цього податку з державного бюджету, а також податкових пільг по операціях з постачання лікарських засобів і медичних виробів на митній території України та їх ввезення на митну територію України, що в кінцевому підсумку мало позитивно впливати на зниження цін на цю продукцію.

Загалом обсяги податкових пільг з ПДВ, наданих протягом 2021–2022 років та 9 місяців 2023 року по операціях з постачання лікарських засобів і медичних

виробів на митній території України та їх ввезення на митну територію України, становили **28,2 млрд гривень**.

В умовах пандемії значна частина громадян України не мала належного доступу до необхідних лікарських засобів і медичних виробів. Так, за даними Держстату⁵⁵, більше ніж у **97,8 відс.** домогосподарств України (14 395,9 тис.) протягом 2021 року виникала необхідність у лікуванні хоча б одного їхнього члена. Близько 24,0 відс. домогосподарств (3 114,0 тис.) мали потребу у придбанні ліків і медичного приладдя, при цьому **20,0 відс.** (2 601,0 тис.) **не змогли їх придбати через високу вартість**.

Оцінити масштаби впливу воєнної агресії РФ проти України на доступність ліків і медичних виробів для населення можливо буде лише після завершення бойових дій. За інформацією Державної прикордонної служби України, за півтора року від початку воєнних дій з країни виїхало 2,4 млн громадян, а за даними ООН, кількість біженців сягнула 6,2 млн осіб⁵⁶. Отже, чисельність населення, яке залишилось в Україні, скоротилась більш ніж на 15 відсотків. При цьому біженцями були переважно жінки з дітьми та літні люди – основні споживачі лікарських засобів і медичних виробів, тож попит на ці товари в Україні знизився.

Аналіз митної статистики засвідчив, що загальна **вага** ввезених на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів у 2022 році порівняно з 2021 роком **зменшилась на 30,0 відс.** (2021 рік – 76 191,2 тонн, 2022 рік – 53 272,9 тонн). При цьому у 2022 році **середня митна вартість 1 тонни** розмитнених лікарських засобів і медичних виробів **зросла на 10,0 відс.** порівняно з 2021 роком (2021 рік – 1,59 млн грн за 1 тонну, 2022 рік – 1,75 млн грн за 1 тонну). Протягом 9 місяців 2023 року СГ ввезено 42 224,4 тонни лікарських засобів і медичних виробів, що **на 9,9 відс. більше** порівняно з аналогічним періодом попереднього року (за 9 місяців 2022 року ввезено 38 406,3 тонни), із середньою вартістю 1 тонни 1,99 млн грн, що **на 13,7 відс. більше**, ніж у 2022 році.

З огляду на те, що серед лікарських засобів, які реалізуються на фармацевтичному ринку України, понад 69 відс. найменувань – лікарські засоби іноземного виробництва, і значна кількість вітчизняних лікарських засобів виробляється з імпортованої сировини, **суттєвий вплив на зростання цін на ці товари мали курсові коливання вартості національної валюти**. Так, за даними НБУ у 2022 році, середньорічний курс національної валюти **знизився** порівняно з 2021 роком **на 18,4 відс.** (у 2021 році з 27,29 грн за 1 дол. США, у 2022 році – 32,30 грн за 1 дол. США), а за 9 місяців 2023 року (36,3 грн за 1 дол. США) **на 12,4 відс.** порівняно з 2022 роком.

При цьому, за даними Держстату, протягом 2021–2022 років **індекси споживчих цін на фармацевтичну продукцію, медичні товари та обладнання зростали дещо нижчими ніж загальні індекси споживчих цін**: у 2021 році – 104,4 і 110,0 відс., у 2022 році – 121,9 і 126,6 відс. відповідно. Протягом 8 місяців

⁵⁵ Надано наявну статистичну інформацію щодо розподілу домогосподарств за рівнем доступності медичної допомоги, можливості придбання лікарських засобів і медичних виробів, сформовану за даними вибіркового обстеження умов життя домогосподарств виключно за 2021 рік.

⁵⁶ <https://www.epravda.com.ua/news/2023/08/16/703274/>.

2023 року прослідковувалася протилежна тенденція – індекс споживчих цін на фармацевтичну продукцію, медичні товари та обладнання становив 105,1 відс., а загальний індекс споживчих цін – до 103,0 відсотка.

З метою покращення ситуації із забезпеченням громадян доступними і якісними лікарськими засобами, в Україні реалізуються чотири програми⁵⁷ реімбурсації, проте вони охоплюють незначну частину населення.

Довідково. За офіційними звітами Національної служби здоров'я України, розміщеними на її вебсайті, за чотирма програмами реімбурсації у 2021 році лікарські засоби були оплачені 2 106,8 тис. пацієнтам на загальну суму 1 350,2 млн грн, у 2022 році – 1 838,2 тис. пацієнтів на загальну суму 2 359,6 млн грн, тобто у 2021 році близько 5,0 відс. населення України скористалось державними програмами реімбурсації та в середньому на одного пацієнта в межах цих програм витрачено 640,9 грн, у 2022 році цими програмами було охоплено 4,5 відс. населення, витрати на одного пацієнта зросли до 1 283,6 гривні.

Серед факторів, які можуть впливати на ціноутворення на лікарські засоби і медичні вироби, є рівень монополізації фармацевтичного ринку. За інформацією АМКУ, протягом 2021–2022 років та 9 місяців 2023 року дослідження загального ринку лікарських засобів і медичних виробів не проводились.

Довідково. За інформацією АМКУ, за вказаний період розглянуто 15 заяв та відкрито чотири справи з питань захисту економічної конкуренції на окремих ринках лікарських засобів, встановлено одне порушення.

Результати аналізу даних митної статистики дають підстави стверджувати: **рівень монополізації ринку лікарських засобів є досить високим.** Про це свідчить той факт, що митна вартість лікарських засобів і медичних виробів, ввезених на митну територію України лише **п'ятьма особами – імпортерами**⁵⁸ (0,2 відс. середньої щорічної кількості імпортерів, середня кількість імпортерів – 2 209 осіб) за 2021–2022 роки та 9 місяців 2023 року, становила понад **12,0 відс.** загальної задекларованої митної вартості всієї продукції цієї групи, імпортованої протягом вказаного періоду (68 658,2 і 562 604,2 млн грн відповідно).

Таким чином, за рахунок пільгового оподаткування додаткова державна підтримка фармацевтичної галузі у 2021–2022 роках та за 9 місяців 2023 року становила 28,2 млрд грн, що позитивно вплинуло на зниження темпів росту цін на фармацевтичну продукцію. Так, у 2021–2022 роках індекс споживчих цін на фармацевтичну продукцію був приблизно на 5,0 відсоткового пункту нижчим від загального індексу споживчих цін.

Незважаючи на це, майже кожне п'яте домогосподарство не мало змоги задовольнити свої потреби в лікарських засобах і медичних виробах через їх високу вартість, що негативно впливало на стан здоров'я населення України.

ВИСНОВКИ

1. Протягом 2021–2022 років та 9 місяців 2023 року Мінфіном, МОЗ, ДПС, Держмитслужбою, Держлікслужбою не забезпечено повною мірою ухвалення ефективних управлінських рішень щодо запровадження дієвого

⁵⁷ Програми реімбурсації: "доступні ліки"; "інсулін безоплатний або з доплатою"; "нецукровий діабет"; "розлади психіки та поведінки, епілепсія".

⁵⁸ ТОВ "БаДМ", СП "Оптіма-фарм ЛТД", АТ "ЛЕГХІМ", ТОВ "Тева Україна", ТОВ "БАЙСР".

контролю за справлянням, повнотою і своєчасністю надходження до державного бюджету ПДВ по операціях з постачання та лікарських засобів і медичних виробів, а також за дотриманням законодавства 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 МД у 2021 році надходження до державного бюджету ПДВ по операціях з ввезених 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 Казначейства, надходження за 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 раза 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 № 2120 і № 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 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 надходжень № 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 митниціям 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 лікарських засобів і медичних виробів за 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 Держстату, у 2021 році майже кожне п'яте домогосподарство не мало змоги задовольнити свої потреби в лікарських засобах і медичних виробках 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 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 № 123.

3.3. Окремі норми Положення про Держмитслужбу не відповідають нормам Митного, Податкового та Бюджетного кодексів.

Зокрема, підпункт 41 пункту 4 Положення про Держмитслужбу не відповідає нормам абзацу першого частини першої статті 455 Митного кодексу в частині централізованого обліку осіб (резидентів та нерезидентів);

підпункт 67⁴ пункту 4 – з пунктом 41.4 статті 41 Податкового кодексу в частині визначення органів стягнення; підпункт 30 пункту 4 – з Бюджетним кодексом 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.

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

Слід зазначити, що 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, 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 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 посиленнями 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 № 314.

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 № 778. 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 № 303 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 перевічених 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 АСМО "Інспектор", що потребує технічного доопрацювання ЄАІС 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 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. 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 ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу; **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 ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу.

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 ризики викривлення показника податкових пільг та порушення положень пункту 3 розділу V¹ Порядку № 21;

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 № 106 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.**

ПРОПОЗИЦІЇ

1. 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.

2. 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.

3. 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:

3.1. Міністерству фінансів України:

3.1.1. 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 визначення "прогнози (індикативні) показники доходів державного бюджету"; підпункту 41 пункту 4 цього Положення – з абзацом першим частини першої статті 455 Митного кодексу в частині централізованого обліку осіб (резидентів та нерезидентів); підпункту 67⁴ пункту 4 – з пунктом 41.4 статті 41 Податкового кодексу щодо визначення органів стягнення;

внесення змін до додатка до постанови № 106 в частині покладання на ДПС повноважень щодо контролю за стягненням податкового боргу за надходженнями за ККДБ 14070200, а також інших митних платежів.

3.1.2. 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 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 № 21 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.

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

3.2. 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.

3.3. 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.

3.4. Міністерству фінансів України спільно з Міністерством економіки України, Державною податковою службою України та Державною митною службою України розробити та внести зміни до Методики прогнозування ПДВ, 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 посилок на ЦОВВ, які реорганізовані або ліквідовані під час проведення адміністративних реформ.

3.5. 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.

4. 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.

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 Міністерству охорони здоров'я 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 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.

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 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.

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 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.

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 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.

Член Рахункової палати

Цезар ОГОНЬ

**Стан реєстрації лікарських засобів у
Державному реєстрі лікарських засобів України (за даними МОЗ)**

Показники	Станом на 01.01.2021			Станом на 01.01.2022			Станом на 01.01.2023			Станом на 17.10.2023		
	вітчизняні	іноземні	разом	вітчизняні	іноземні	разом	вітчизняні	іноземні	разом	вітчизняні	іноземні	разом
Готові лікарські засоби	3 415	6 715	10 130	3 646	7 190	10 836	3 829	7 653	11 482	3 909	7 630	11 539
Субстанція	351	1 808	2 159	326	1 792	2 118	339	1 871	2 210	345	1 927	2 272
"in bulk"	198	415	613	181	408	589	184	443	627	184	448	632
Фасування із "in bulk"	50	122	172	54	138	192	51	143	194	52	130	182
Всього	4 014	9 060	13 074	4 207	9 528	13 735	4 403	10 110	14 513	4 490	10 135	14 625
Питома вага у загальній кількості (відс.), у т. ч.:												
Готові лікарські засоби	<i>30,7</i>	<i>69,3</i>	<i>100,0</i>	<i>30,6</i>	<i>69,4</i>	<i>100,0</i>	<i>30,3</i>	<i>69,7</i>	<i>100,0</i>	<i>30,7</i>	<i>69,3</i>	<i>100,0</i>
Субстанція	<i>16,3</i>	<i>83,7</i>	<i>100,0</i>	<i>15,4</i>	<i>84,6</i>	<i>100,0</i>	<i>15,3</i>	<i>84,7</i>	<i>100,0</i>	<i>15,2</i>	<i>84,8</i>	<i>100,0</i>
"in bulk"	<i>32,3</i>	<i>67,7</i>	<i>100,0</i>	<i>30,7</i>	<i>69,3</i>	<i>100,0</i>	<i>29,3</i>	<i>70,7</i>	<i>100,0</i>	<i>29,1</i>	<i>70,9</i>	<i>100,0</i>
Фасування із "in bulk"	<i>29,1</i>	<i>70,9</i>	<i>100,0</i>	<i>28,1</i>	<i>71,9</i>	<i>100,0</i>	<i>26,3</i>	<i>73,7</i>	<i>100,0</i>	<i>20,6</i>	<i>71,4</i>	<i>100,0</i>
припинено/скасовано реєстраційних посвідчень	9	140	149	1	171	172	6	287	293	-	-	-
Питома вага в загальній кількості зареєстрованих ліків (відс.)	<i>0,2</i>	<i>1,5</i>	<i>1,1</i>	<i>0,02</i>	<i>1,8</i>	<i>1,3</i>	<i>0,1</i>	<i>2,8</i>	<i>2,0</i>	-	-	-

Результати проведених Держмитслужбою перевірок осіб – імпортерів лікарських засобів і медичних виробів

Найменування митниці	Вид перевірки	Сума визначеного грошового зобов'язання		Сума грошового зобов'язання, що оскаржувалась (оскаржується) в адміністративному порядку		Сума грошового зобов'язання, що оскаржувалась (оскаржується) в судовому порядку		Сума скасованого грошового зобов'язання		Сума сплаченого грошового зобов'язання		
		ПДВ	штрафні санкції	ПДВ	штрафні санкції	ПДВ	штрафні санкції	ПДВ	штрафні санкції	ПДВ	штрафні санкції	пеня
Вінницька	невиїзна	26,4	6,6							26,4	6,6	
Дніпровська	планова	26,3	6,6							26,3	6,6	7,9
Запорізька	невиїзна	15,0	1,5							15,0	1,5	
Київська	невиїзна	350,6	87,6									
Київська	невиїзна	1 325,5	132,5							1 325,5	132,5	
Київська	невиїзна	225,4	22,5			225,4	22,5					
Київська	невиїзна	189,6	19,0							189,6	19,0	
Київська	невиїзна	356,6	35,7							140,0		
Одеська	невиїзна	105,4	26,3			105,4	26,3					
Одеська	невиїзна	71,2	17,8									
Одеська	невиїзна	317,1	79,3							317,1	79,3	
Хмельницька	невиїзна	255,6	63,9	255,6	63,9	255,6	25,6	0,0	38,3			
Чернівецька	невиїзна	335,8	84,0	335,8	84,0	335,8	84,0	335,8	84,0			
Чернівецька	невиїзна	4 939,9	1 235,0	4 939,9	1 235,0	4 939,9	1 235,0	4 939,9	1 235,0			
Чернівецька	невиїзна	2,9	0,7							2,9	0,7	
Чернігівська	планова	2 337,3	1 168,6			2 337,3	1 168,6	2 337,3	1 168,6			
Чернігівська	невиїзна	126,5	31,6	126,5	31,6							
Чернігівська	невиїзна	1 268,9	317,2			1 268,9	317,2	1 268,9	317,2			
Чернігівська	невиїзна	438,3	109,6			438,3	109,6	438,3	109,6			
Чернігівська	невиїзна	32,0	16,0			32,0	16,0	32,0	16,0			
Всього		12 746,2	3 462,0	5 657,8	1 414,5	9 938,7	3 004,8	9 352,2	2 968,7	2 042,7	246,2	7,9

Дані Держмитслужби щодо наданих особам – імпортерам лікарських засобів і медичних виробів пільг з ПДВ

Показники	Код пільги										Разом
	91	145	162	164	169	203	204	224	231	інші	
2021 рік											
Кількість декларантів	-	47	-	-	9	452	33	-	-	291	832
Обсяг товару, тис. тонн	-	498,1	-	-	1162,9	12733,5	274,0	-	-	755,9	15424,4
Митна вартість, млн грн	-	737,0	-	-	2743,9	29805,9	3765,5	-	-	601,3	37653,6
Сума умовно нарахованого ПДВ, млн грн	-	162,2	-	-	192,1	2521,1	270,1	-	-	99,3	3244,8
<i>питома вага умовно нарахованого ПДВ в загальній сумі, %</i>	-	5,0	-	-	5,9	77,7	8,3	-	-	3,1	100,0
2022 рік											
Кількість декларантів	-	54	1	6	12	370	64	598	-	187	1292
Обсяг товару, тис. тонн	-	388,6	0,03	174,5	83,9	7456,4	412,7	2964,7	-	464,5	11945,3
Митна вартість, млн грн	-	881,8	0,1	815,6	1078,0	15541,4	5188,3	1073,2	-	496,1	25074,5
Сума умовно нарахованого ПДВ, млн грн	-	175,3	0,03	163,2	76,5	1370,0	395,4	153,9	-	49,47	2383,8
<i>питома вага умовно нарахованого ПДВ в загальній сумі, %</i>	-	7,4	0	6,8	3,2	57,5	16,6	6,5	-	2,0	100,0
9 місяців 2023 року											
Кількість декларантів	1	2	19	1	8	217	42	-	91	67	448
Обсяг товару, тис. тонн	376,4	6,4	42,4	13,2	18,1	3252,5	329,4	-	396,4	66,5	4501,3
Митна вартість, млн грн	113,0	2,3	247,8	67,8	323,4	5317,7	4880,2	-	134,5	252,0	11338,7
Сума умовно нарахованого ПДВ, млн грн	22,6	0,5	17,7	13,6	22,6	391,0	350,2	-	26,7	39,4	884,3
<i>питома вага умовно нарахованого ПДВ в загальній сумі, %</i>	2,6	0,1	2,0	1,5	2,6	44,2	39,6	-	3,0	4,4	100,0

Стан розгляду в судах позовів суб'єктів ЗЕД на рішення і дії митних органів та позовів митних органів на дії суб'єктів ЗЕД в частині сплати ПДВ по операціях з ввезення лікарських засобів і медичних виробів

Показники			2021 рік	2022 рік	9 місяців 2023 року	
Кількість судових справ, що знаходилися на розгляді у будь-якій судовій інстанції протягом звітного періоду			12	16	14	
Сума позовних вимог (тис. грн)			12 788,6	15 095,8	35 115,3	
Справи, розглянуті у звітному періоді <i>поточний розгляд*</i>			кількість	4	9	
			сума, тис. грн	4 303,3	12 512,2	6 797,8
у т. ч., провадження закінчено – винесено остаточне рішення			кількість	1	6	
			сума, тис. грн	1 157,6	7 930,5	3 378,8
у тому числі:	на користь митного органу	Всього: <i>поточний розгляд*</i>	кількість	3	3	4
			сума, тис. грн	3 145,7	3 426,9	4 758,7
		у т. ч., провадження закінчено – винесено остаточне рішення	кількість	-	1	3
		сума, тис. грн	-	281,2	1 744,7	
	на користь суб'єктів ЗЕД	Всього: <i>поточний розгляд*</i>	кількість	1	6	3
			сума, тис. грн	1 157,6	9 085,3	2 039,1
у т. ч., провадження закінчено – винесено остаточне рішення		кількість	1	5	2	
	сума, тис. грн	1 157,6	7 649,3	1 634,1		

* Провадження у справі може бути ще остаточне не закінчено і справа знаходиться на апеляційному або касаційному оскарженні.

ІНФОРМАЦІЯ

про результати боротьби з незаконним виготовленням, зберіганням, збутом або транспортуванням з метою збуту лікарських засобів і медичних препаратів

Стаття 321 Кримінального кодексу України

(Незаконне виробництво, виготовлення, придбання, перевезення, пересилання, зберігання з метою збуту або збут отруйних чи сильнодіючих речовин або отруйних чи сильнодіючих лікарських засобів)

Показник	2021	2022	9 м-в 2023
Зареєстровано кримінальних правопорушень (без урахування закритих кримінальних проваджень)	460	235	332
Кількість кримінальних проваджень в межах яких повідомлено про підозру, у тому числі:	423	209	317
зареєстровано у звітному періоді	420	200	310
Кількість осіб, яким повідомлено про підозру, з них стосовно яких обрано запобіжний захід у вигляді:	167	101	101
тримання під вартою	77	45	52
домашній арешт	26	13	23
Кількість кримінальних проваджень, за якими завершено досудове розслідування, з них:	401	209	298
з обвинувальним актом	394	193	279
угодою про визнання винуватості	7	14	19

Стаття 321⁻¹ Кримінального кодексу України

(Фальсифікація лікарських засобів та обіг фальсифікованих лікарських засобів)

Показник	2021	2022	9 м-в 2023
Зареєстровано кримінальних правопорушень (без урахування закритих кримінальних проваджень)	15	13	20
Кількість кримінальних проваджень в межах яких повідомлено про підозру, у тому числі:	1	1	7
зареєстровано у звітному періоді	1	1	4
Кількість осіб, яким повідомлено про підозру, з них стосовно яких обрано запобіжний захід у вигляді:	1	1	10
тримання під вартою	-	-	-
домашній арешт	-	1	2
Кількість кримінальних проваджень, за якими завершено досудове розслідування, з них:	3	2	1
з обвинувальним актом	1	2	-
угодою про визнання винуватості	2	-	-