

# **РАХУНКОВА ПАЛАТА**

**ЗАТВЕРДЖЕНО**  
рішенням Рахункової палати  
від 19.03.2019 № 6-5

## **ЗВІТ**

**про результати аудиту ефективності та обґрунтованості  
застосування податкових пільг з податку на додану вартість за  
операціями з постачання послуг з охорони здоров'я**

Київ 2019

## ЗМІСТ

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ.....	3
ПРЕАМБУЛА .....	5
ВСТУП.....	6
1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПИТАНЬ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ З ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	7
2. ОЦІНКА СТАНУ ЗДІЙСНЕННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ДЕРЖАВНИМИ ОРГАНАМИ В ЧАСТИНІ КОНТРОЛЮ ЗА ДІЯЛЬНІСТЮ У СФЕРІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	13
2.1. Стан виконання Міністерством охорони здоров'я України повноважень з ліцензування медичної практики та оприлюднення прийнятих рішень .....	13
2.2. Оцінка стану виконання Міністерством охорони здоров'я України повноважень з акредитації закладів охорони здоров'я та ведення реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я.....	15
2.3. Оцінка стану здійснення Міністерством охорони здоров'я України заходів державного нагляду (контролю) за діяльністю закладів охорони здоров'я .....	18
3. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНИМИ ОРГАНАМИ ПОВНОВАЖЕНЬ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОГНОЗУВАННЯ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ З ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	22
3.1. Оцінка стану обліку суб'єктів господарювання, які користувалися податковими пільгами з податку на додану вартість при здійсненні операцій з постачання послуг з охорони здоров'я, та сум отриманих ними податкових пільг .....	22
3.2. Аналіз та оцінка стану виконання Державною фіскальною службою України та її територіальними органами повноважень з контролю за правомірністю отримання податкових пільг з податку на додану вартість при здійсненні операцій з постачання послуг з охорони здоров'я .....	26
3.3. Взаємодія державних органів під час прогнозування недонадходжень до державного бюджету податку на додану вартість за рахунок податкових пільг за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я та здійснення контролю за правомірністю застосування цих податкових пільг .....	33
4. СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ НАСЛІДКИ ДІЇ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ З ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	35
ВИСНОВКИ.....	40
ПРОПОЗИЦІЇ.....	47
ДОДАТКИ.....	50

## Список скорочень

Бюджетний кодекс	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456
ГАК при МОЗ	Головна акредитаційна комісія при МОЗ
ГУ	Головне управління
ДФС	Державна фіскальна служба України
заклади охорони здоров'я	заклади охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання послуг з охорони здоров'я, а також реабілітаційні установи для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію на постачання реабілітаційних послуг для інвалідів та дітей-інвалідів відповідно до законодавства
Закон № 2168	Закон України від 19.10.2017 № 2168 "Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення"
Закон № 2801	Основи законодавства України про охорону здоров'я від 19.11.1992 № 2801
Закон № 2961	Закон України від 06.10.2005 № 2961 "Про реабілітацію осіб з інвалідністю в Україні"
Закон № 877	Закон України від 05.04.2007 № 877 "Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності"
Закон № 1555	Закон України від 01.07.2014 № 1555 "Про державну допомогу суб'єктам господарювання"
Закон № 222	Закон України від 02.03.2015 № 222 "Про ліцензування видів господарської діяльності"
Закон № 835	Закон України від 26.11.2015 № 835 "Про внесення змін до Закону України "Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців" та деяких інших законодавчих актів України щодо децентралізації повноважень з державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань"
Ліцензійні умови з медичної практики № 285	Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з медичної практики, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 02.03.2016 № 285
МОЗ	Міністерство охорони здоров'я України
НСЗУ	Національна служба здоров'я України
ПДВ	податок на додану вартість
податкова пільга за кодом 14010409 (14060409)	звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також з постачання послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства, крім послуг, вказаних в підпунктах "а" - "о" підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу
Податковий кодекс	Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755

Положення № 267	Положення про Міністерство охорони здоров'я України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 25.03.2015 № 267
Порядок № 765	Порядок акредитації закладу охорони здоров'я, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 15.07.1997 № 765 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 17.12.2012 № 1216)
Порядок № 1233	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 27.12.2010 № 1233
Порядок № 167	Порядок визначення сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг за операціями, які здійснюються на митній території України, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 29.03.2011 № 167, зареєстрованим у Мін'юсті 18.04.2011 за № 483/19221
Порядок № 504	Порядок надання первинної медичної допомоги, затверджений наказом Міністерства охорони здоров'я України від 19.03.2018 № 504, зареєстрованим у Мін'юсті 21.03.2018 за № 348/31800
Постанова № 1138	Перелік платних послуг, які надаються в державних і комунальних закладах охорони здоров'я, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 17.09.1996 № 1138
Постанова № 1075	постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1075 "Про затвердження Методики розрахунків вартості послуг з медичного обслуговування"
реабілітаційні послуги	послуги, спрямовані на відновлення оптимального фізичного, інтелектуального, психічного і соціального рівня життєдіяльності особи з метою сприяння її інтеграції в суспільство
ФОП	фізичні особи-підприємці

## ПРЕАМБУЛА

**Підстави для проведення аудиту:** стаття 98 Конституції України, статті 26 і 110 Бюджетного кодексу, статті 4, 7 і 31 Закону України від 02.07.2015 № 576 "Про Рахункову палату", План роботи Рахункової палати на 2019 рік, доручення члена Рахункової палати для виконання повноважень члена Рахункової палати та забезпечення здійснення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) від 15.11.2018 № 16-6.

**Мета аудиту:** встановлення фактичного стану та оцінка ефективності виконання державними органами повноважень з ліцензування діяльності з медичної практики, забезпечення акредитації закладів охорони здоров'я, контролю за дотриманням законодавства у сфері охорони здоров'я та обґрунтованістю застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, оцінка соціально-економічних наслідків застосування податкових пільг з ПДВ під час реформування системи охорони здоров'я.

**Предмет аудиту:**

законодавчі, нормативно-правові акти, розпорядчі документи та управлінські рішення державних органів, що забезпечують формування і реалізацію державної політики у сфері охорони здоров'я та державних фінансових гарантій медичного обслуговування населення, єдиної державної податкової політики, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства в частині застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я;

дані податкової звітності, матеріали перевірок та інші документи ДФС і її територіальних органів щодо адміністрування ПДВ та контролю за обґрунтованістю та законністю застосування закладами охорони здоров'я податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я;

статистична та інша звітність МОЗ у частині здійснення ліцензування послуг з медичного обслуговування населення та контролю за дотриманням закладами охорони здоров'я вимог Ліцензійних умов з медичної практики № 285 відповідно до законодавства, акредитації закладів охорони здоров'я, контролю за використанням фінансових і матеріальних ресурсів закладів охорони здоров'я, що належать до сфери його управління;

інформація державних органів, до сфери управління яких належать заклади охорони здоров'я, про результати контролю за дотриманням цими закладами вимог Ліцензійних умов з медичної практики № 285, а також за використанням фінансових і матеріальних ресурсів;

інша інформація, що характеризує предмет аудиту.

**Об'єкти аудиту:** МОЗ, ДФС, ГУ ДФС у Дніпропетровській області, ГУ ДФС у Чернігівській області, ГУ ДФС в Івано-Франківській області, ГУ ДФС у Харківській області.

**Запити з питань аудиту надсилались** Міністерству фінансів України, Міністерству оборони України, Міністерству внутрішніх справ України, Національній службі здоров'я України, Державній прикордонній службі України, Державному управлінню справами України, Державній службі статистики України.

**Критерії оцінки:**

**законність** – відповідність управлінських рішень і розпорядчих документів, прийнятих державними органами, вимогам чинного законодавства з питань застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я;

**обґрунтованість** – правомірність отримання закладами охорони здоров'я податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я та прийняття відповідних рішень ДФС та її територіальними органами щодо законності їх застосування;

**ефективність** – оцінка результативності діяльності державних органів щодо забезпечення дієвого контролю за обґрунтованістю надання закладам охорони здоров'я податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я;

**соціально-економічні наслідки дії податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я** – оцінка впливу податкових пільг на вартість цих послуг, доступність і якість медичних послуг для населення.

**Початкові обмеження щодо проведення аудиту:** 2016–2017 роки та 9 місяців 2018 року.

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

**ВСТУП**

Система охорони здоров'я – галузь діяльності держави, метою якої є організація і забезпечення доступного медичного обслуговування населення. У міжнародній практиці надання податкових пільг часто має соціальний ефект. В Україні теж є така практика. Зокрема, з часу запровадження в Україні справляння ПДВ звільняються від оподаткування цим податком операції з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я.

Упродовж багатьох років система охорони здоров'я України не реформувалась. Незважаючи на гарантоване українським громадянам Конституцією України безкоштовне медичне обслуговування в державних і комунальних закладах охорони здоров'я, значна частина вартості лікування оплачується власним коштом громадян. Крім того, набула поширення практика сплати пацієнтами закладів охорони здоров'я державної та комунальної форми власності благодійних внесків, які також є платою за надані медичні послуги.

Доступність, ефективність, своєчасність і якість медичного обслуговування безпосередньо впливає на тривалість життя населення. Проте статистичні дані свідчать, що в Україні чисельність населення стрімко скорочується. Так, у 2015 році природне скорочення населення України становило **183 тис. осіб**<sup>1</sup>, у 2016 році – **186,6 тис. осіб**, у 2017 році – **210,1 тис. осіб**.

<sup>1</sup> Статистичний щорічник "Україна" за 2017 рік.

При цьому слід зазначити, що **фінансування медичної галузі за рахунок коштів бюджетів усіх рівнів з року в рік зростає**: за 2017 рік обсяги бюджетного фінансування медичної галузі за рахунок загального фонду зведеного бюджету України збільшились **на 36,5 відс.** і становили 87,9 млрд грн порівняно з 64,4 млрд грн у 2016 році, а обсяги власних надходжень закладів охорони здоров'я державної та комунальної форм власності від плати за надані послуги з охорони здоров'я<sup>2</sup> зросли **на 30,6 відс.** і становили 14,5 млрд грн порівняно з 11,1 млрд грн у 2016 році.

За даними ДФС, обсяги недонадходжень ПДВ до державного бюджету у зв'язку із застосуванням податкових пільг за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року становили **понад 4,6 млрд грн, або 7,8 відс.** загальної суми наданих податкових пільг з ПДВ за цей період (59 млрд гривень). При цьому питома вага цієї пільги у загальній сумі наданих податкових пільг з ПДВ постійно збільшувалася, що пов'язано як із скороченням переліку податкових пільг з ПДВ, так і збільшенням обсягів наданих платних послуг з охорони здоров'я.

З 01.01.2018 в Україні розпочато медичну реформу. Реалізація державних гарантій медичного обслуговування населення за програмою медичних гарантій буде здійснюватися для всіх видів медичної допомоги з 01.01.2020. За результатами проведеної реформи планується перейти до фінансування за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів медичних послуг та лікарських засобів, наданих конкретним особам у разі їх хвороби, а не витратити ці кошти на підтримку мережі закладів охорони здоров'я незалежно від кількості та якості фактично наданих ними пацієнтам послуг. Отже, в процесі проведення медичної реформи збільшаться й обсяги застосованих податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я.

Важливість забезпечення державними органами дієвого контролю за обґрунтованістю надання податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я в контексті проведення в Україні медичної реформи та суспільний резонанс цього питання обумовили актуальність обраної теми аудиту.

## **1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПИТАНЬ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ З ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я**

Відповідно до статті 4 Закону № 1555 державна допомога полягає у передачі ресурсів держави чи місцевих ресурсів окремим суб'єктам господарювання, а також у **втратах доходів відповідних бюджетів. Державна допомога може реалізовуватися, зокрема, у формі надання податкових пільг.**

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначення вичерпного переліку податків та зборів, що

---

<sup>2</sup> Відповідно до частини четвертої статті 13 Бюджетного кодексу власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету.

справляються в Україні, порядку їх адміністрування, платників податків та зборів, їх прав і обов'язків, компетенції контролюючих органів, повноважень і обов'язків їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальності за порушення податкового законодавства, регулюються Податковим кодексом.

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

Згідно з підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу звільняються від оподаткування операції з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я<sup>3</sup>, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також з постачання послуг реабілітаційними установами<sup>4</sup> для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства. Крім того, **цим підпунктом визначено перелік послуг з охорони здоров'я, які не підлягають звільненню від оподаткування ПДВ** (додаток 1).

Слід зазначити, що поняття "інваліди", "діти-інваліди", що вживаються в підпункті 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу, **не приведено у відповідність із вимогами Закону № 2961** у редакції Закону України від 19.12.2017 № 2249 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" (набрав чинності з 20.01.2018), яким, зокрема, внесено зміни у частині заміни слів "інваліди" і "діти-інваліди" словами "**особа з інвалідністю**", "**дитина з інвалідністю**" відповідно, отже, питання потребує правового врегулювання.

Крім того, **Податковий кодекс не містить пояснень та/або посилань на інші нормативно-правові акти щодо критеріїв віднесення закладу охорони здоров'я до медичного закладу із поліпшеним сервісним обслуговуванням, медичні послуги якого не звільняються від оподаткування ПДВ** (підпункт "і" підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу).

**ДФС також не надано роз'яснень з цього питання.** Так, при наданні індивідуальної податкової консультації ДФС (лист від 06.06.2017 № 484/6/99-99-15-03-02-15/ІПК) запропоновано платнику податків звернутися до МОЗ щодо визначення критеріїв поліпшеного сервісного обслуговування у медичних закладах.

---

<sup>3</sup> Заклад охорони здоров'я – юридична особа будь-якої форми власності та організаційно-правової форми або її відокремлений підрозділ, що забезпечує медичне обслуговування населення на основі відповідної ліцензії та професійної діяльності медичних (фармацевтичних) працівників (стаття 3 Закону № 2801).

<sup>4</sup> Реабілітаційна установа – установа, підприємство, заклад, у тому числі їх відділення, структурні підрозділи, незалежно від форми власності, що здійснює реабілітацію осіб з інвалідністю і дітей з інвалідністю відповідно до державних соціальних нормативів у сфері реабілітації (стаття 1 Закону № 2961).



Аудитом встановлено, що **роз'яснення щодо визначення поняття "поліпшене сервісне обслуговування у медичних закладах" надано МОЗ 20 років тому** в листі від 12.03.1999 № 10.03.68/252 у зв'язку з тим, що цей термін вжито в пункті 12 додатка до постанови Кабінету Міністрів України від 05.10.1998 № 1602 "Про послуги з охорони здоров'я, операції з надання яких закладами охорони здоров'я, які мають спеціальний дозвіл на надання таких послуг, звільняються від обкладення податком на додану вартість"<sup>5</sup>, прийнятої на виконання статті 5 Закону України від 03.04.1997 № 168 "Про податок на додану вартість"<sup>6</sup>. Однак цей Закон і постанова **втратили чинність з 01.01.2011** після прийняття Податкового кодексу.

*Довідково. Згідно з листом МОЗ від 12.03.1999 № 10.03.68/252 "поняття "поліпшене сервісне обслуговування у медичних закладах" застосовується тільки до стаціонарних закладів та відділень закладів охорони здоров'я, в яких крім медичного та необхідного побутового обладнання, палати для перебування хворих оснащені додатково телевізорами, телефонами, кондиціонерами та іншими побутовими приладами, обладнанням, килимами тощо, призначеними для підвищення комфортності перебування, та оплату яких в частині визначення вартості таких послуг, згодні сплачувати хворі".*

Отже, на час завершення аудиту **нормативно не врегульовано питання визначення критеріїв щодо віднесення закладу охорони здоров'я до медичного закладу із поліпшеним сервісним обслуговуванням. Як наслідок – неоднозначне тлумачення підстав для застосування закладами охорони здоров'я пільг з ПДВ.**

Таким чином, відповідно до підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу **право на застосування пільги з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я мають заклади охорони здоров'я – юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, у яких є ліцензія на постачання цих послуг. Водночас ФОПи таким правом не наділені.**

Інша діяльність закладів охорони здоров'я, яка відповідно до Податкового кодексу не звільняється від оподаткування ПДВ, включається до об'єкта оподаткування цим податком і оподатковується ПДВ у загальноновстановленому порядку.

Платники податку зобов'язані вести окремий облік операцій з постачання та придбання товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню, а також які не є об'єктами оподаткування та звільнені від оподаткування згідно з розділом V Податкового кодексу (пункт 201.14 статті 201 Податкового кодексу).

Зведені результати такого обліку відображаються в податкових деклараціях, форма яких встановлюється у порядку, передбаченому статтею 46 Податкового кодексу (пункт 201.15 статті 201 Податкового кодексу).

Суми податку та збору, не сплачені суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, обліковуються таким суб'єктом - платником податків відповідно до Порядку № 1233.

Облік сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, забезпечують органи державної податкової служби на підставі звіту (пункти 6 і 7 Порядку № 1233), форма якого затверджена додатком до Порядку № 1233.

<sup>5</sup> Втратила чинність з 12.01.2011 відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1236 "Про визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України".

<sup>6</sup> Втратив чинність з 01.01.2011 у зв'язку з набранням чинності Податковим кодексом.

*Довідково.* Кабінетом Міністрів України прийнято постанову від 31.10.2018 № 891 "Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1233" (набере чинності з 01.01.2020), відповідно до якої облік податкових пільг буде вестися контролюючими органами на підставі податкової звітності, постановою також виключено додаток до Порядку № 1233, що визначає форму звіту про суми податкових пільг. Крім того, врегульовано питання посилення на центральні органи виконавчої влади, що припинили свою діяльність внаслідок адміністративної реформи, зокрема на Державну податкову службу і її територіальні органи, Державну митну службу.

Правові, організаційні, економічні та соціальні засади охорони здоров'я в Україні встановлює Закон № 2801.

Відповідно до статті 21 Закону № 2801 **заклади охорони здоров'я, особи, які здійснюють підприємницьку діяльність у сфері охорони здоров'я, а також суб'єкти господарювання, що виробляють продукцію, необхідну для забезпечення діяльності закладів охорони здоров'я, користуються податковими та іншими пільгами, передбаченими законодавством.**

Слід зазначити, що поняття "послуга з охорони здоров'я" ні Законом № 2801, ні Податковим кодексом не визначено, що призводить до неоднозначного його тлумачення та застосування.

*Довідково.* Згідно зі статтею 3 Закону № 2801 послуга з медичного обслуговування населення (медична послуга) – послуга, що, зокрема, надається пацієнту закладом охорони здоров'я або фізичною особою-підприємцем, яка зареєстрована та одержала в установленому законом порядку ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики, та оплачується її замовником.

Крім того, відповідно до статті 15 Закону № 2801 **центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я (МОЗ), не є органом охорони здоров'я.** Разом з тим статтями 8, 14<sup>1</sup>, 16, 19, 30, 32–34, 35<sup>1</sup>, 35<sup>6</sup>, 44, 48, 49, 51, 52, 53<sup>1</sup>, 54, 59, 67, 69, 72, 74, 74<sup>1</sup>, 75 Закону № 2801 визначаються повноваження цього центрального органу виконавчої влади. Отже, **стаття 15 Закону № 2801 потребує правового врегулювання.**

Заклади охорони здоров'я **можуть добровільно проходити акредитацію** в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України (стаття 16 Закону № 2801<sup>7</sup>).

Водночас згідно з пунктом 2 Порядку № 765 акредитації підлягають **всі заклади охорони здоров'я незалежно від форми власності, крім аптечних, акредитація яких може здійснюватися на добровільних засадах.**

**Проведення господарської діяльності у сфері охорони здоров'я, яка відповідно до закону підлягає ліцензуванню, дозволяється лише за наявності ліцензії (стаття 17 Закону № 2801).**

Слід зазначити, що відповідно до підпункту 2 пункту 12 Ліцензійних умов з медичної практики № 285 суб'єкт господарювання, який є закладом охорони здоров'я, **повинен пройти акредитацію закладу охорони здоров'я у порядку, встановленому Порядком № 765.**

---

<sup>7</sup> Перше речення частини п'ятої статті 16 Закону № 2801 у редакції Закону № 2168, що набрав чинності з 30.01.2018 та вводиться в дію з 01.01.2018 поетапно. До 30.01.2018 першим реченням частини п'ятої статті 16 Закону № 2801 визначалося, що заклади охорони здоров'я підлягають акредитації у випадках та в порядку, визначених Кабінетом Міністрів України.

Отже, Кабінетом Міністрів України та МОЗ не забезпечено своєчасного приведення Порядку № 765 і Ліцензійних умов з медичної практики № 285 у відповідність із Законом № 2801 (у редакції Закону № 2168, що набрав чинності з 30.01.2018).

*Довідково.* Згідно з абзацом третім пункту 8 розділу IV "Прикінцеві та перехідні положення" Закону № 2168 Кабінет Міністрів України зобов'язано протягом трьох місяців з дня набрання чинності цим Законом привести свої нормативно-правові акти у відповідність із цим Законом.

Водночас Кабінетом Міністрів України прийнято постанову від 13.03.2019 № 215 "Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 15 липня 1997 р. № 765 і від 2 березня 2016 р. № 285" (набрала чинності з 20.03.2019), якою внесено зміни до Порядку № 765 і Ліцензійних умов з медичної практики № 285 у частині проведення акредитації закладів охорони здоров'я на добровільних засадах.

Статтею 2 Закону № 222 передбачено, що цей Закон регулює суспільні відносини у сфері ліцензування видів господарської діяльності, визначає виключний перелік видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, встановлює уніфікований порядок їх ліцензування, нагляд і контроль у сфері ліцензування, відповідальність за порушення законодавства у сфері ліцензування видів господарської діяльності.

Пунктом 15 частини першої статті 7 Закону № 222 передбачено, що медична практика як вид господарської діяльності підлягає ліцензуванню.

Слід зазначити, що поняття "медична практика", яке застосовується в законах № 2801 та № 222, не визначено, що допускає неоднозначне його тлумачення та застосування.

**З 01.01.2017** згідно зі змінами, внесеними до пункту 5 частини першої статті 1 Закону № 222 Законом № 835, ліцензія – це запис в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань про рішення органу ліцензування щодо наявності у суб'єкта господарювання права на провадження визначеного ним виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню. **Отже, з 01.01.2017 ліцензії на провадження певних видів господарської діяльності в паперовому вигляді не видаються.**

Водночас у зв'язку з внесенням змін до підпункту 5 пункту 2 розділу II "Прикінцеві та перехідні положення" Закону № 835 Законом України від 06.10.2016 № 1666 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення державної реєстрації прав на нерухоме майно та захисту прав власності" (набрав чинності з 02.11.2016) до **01.01.2019** відомості про видачу ліцензій вносяться та надаються відповідно до Єдиного ліцензійного реєстру. **Набуття здобувачем ліцензії права на провадження виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню, відбувається з дня оприлюднення прийнятого органом ліцензування рішення про видачу ліцензії на офіційному веб-сайті.**

Відповідно до пункту 15 переліку органів ліцензування, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 05.08.2015 № 609 "Про затвердження переліку органів ліцензування та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України", **МОЗ є органом ліцензування у такому виді господарської діяльності, як медична практика.**

Дія Ліцензійних умов з медичної практики № 285 поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від їх організаційно-правової форми та **ФОП, які провадять господарську діяльність з медичної практики.**

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

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

Слід зазначити, що відповідно до статті 5 Закону № 877 постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2008 № 843 затверджено критерій, за яким оцінюється ступінь ризику від провадження діяльності у сфері охорони здоров'я для безпеки життя і здоров'я населення та визначається періодичність здійснення планових заходів державного нагляду (контролю). Пунктом 6 цього критерію передбачено, що планові заходи державного нагляду (контролю) за діяльністю суб'єктів господарювання з високим ступенем ризику здійснюються **не частіше одного разу на рік, що не відповідає вимогам частини другої статті 5 Закону № 877**, якою встановлено: планові заходи державного нагляду (контролю) здійснюються органом державного нагляду (контролю) за діяльністю суб'єктів господарювання, яка віднесена до високого ступеня ризику, **не частіше одного разу на два роки.**

Основні засади оплати надання медичних послуг та лікарських засобів за програмою медичних гарантій передбачені статтею 10 Закону № 2168, згідно з якою для всієї території України **встановлюються єдині тарифи оплати надання медичних послуг, лікарських засобів та медичних виробів, розміри реімбурсації лікарських засобів, що надаються пацієнтам за програмою медичних гарантій.** Цей Закон набрав чинності з 30.01.2018 та вводиться в дію з 01.01.2018 поетапно. З 01.01.2020 реалізація державних гарантій медичного обслуговування населення за програмою медичних гарантій буде здійснюватися відповідно до Закону № 2168 для всіх видів медичної допомоги (пункт 4 розділу IV "Прикінцеві та перехідні положення" Закону № 2168).

*Довідково. Порядок реалізації державних гарантій медичного обслуговування населення за програмою медичних гарантій для первинної медичної допомоги на 2018 рік, затверджений постановою Кабінет Міністрів України від 25.04.2018 № 407, набрав чинності з 25.05.2018 і діяв до 31.12.2018.*

Отже, у періоді, що досліджувався, **законодавство, яке регулює питання застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я, а також ліцензування діяльності у сфері охорони здоров'я, акредитації закладів охорони здоров'я та контролю за діяльністю закладів охорони здоров'я, мало прогалини та неузгодженості.**

**Водночас Мінфіном і МОЗ не забезпечено в повному обсязі своєчасного розроблення та подання на розгляд Кабінету Міністрів України проектів нормативно-правових актів, необхідних для усунення невідповідностей у законодавстві з метою однозначного тлумачення**

норм, що ускладнювало контроль за правомірністю застосування податкових пільг і за дотриманням закладами охорони здоров'я законодавства при провадженні діяльності з надання послуг з охорони здоров'я.

## 2. ОЦІНКА СТАНУ ЗДІЙСНЕННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ДЕРЖАВНИМИ ОРГАНАМИ В ЧАСТИНІ КОНТРОЛЮ ЗА ДІЯЛЬНІСТЮ У СФЕРІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

### 2.1. Стан виконання Міністерством охорони здоров'я України повноважень з ліцензування медичної практики та оприлюднення прийнятих рішень

Накази МОЗ щодо ліцензування (видачі, переоформлення, анулювання ліцензій, визнання їх недійсними, прийняття рішень про відмову у видачі ліцензій, залучення до ліцензійних справ повідомлення ліцензіатів про зміни даних, зазначених у документах, що додавалися до заяви про отримання ліцензії) видавались на підставі протоколів засідань Ліцензійної комісії МОЗ та оприлюднювались на офіційному сайті МОЗ (розділ "Документи/Акредитація закладу та ліцензування/Ліцензування/Прийняті рішення"<sup>8</sup>).

*Довідково.* Відповідно до статті 14 Закону № 222 за видачу ліцензії до 01.01.2017 справлялася разова плата в розмірі однієї мінімальної заробітної плати, виходячи з розміру мінімальної заробітної плати, що діяла на день прийняття органом ліцензування рішення про видачу ліцензії, з 01.01.2017<sup>9</sup> – у розмірі одного прожиткового мінімуму, виходячи з розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, що діє на день прийняття органом ліцензування рішення про видачу ліцензії.

Протягом 2016–2017 років та січня – вересня 2018 року МОЗ видано 5 274 ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики, у тому числі 1 908 ліцензій – юридичним особам; 3 366 – ФОП (табл. 1).

Таблиця 1

### Інформація про прийняті МОЗ рішення щодо ліцензування медичної практики протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року

Показники		2016 рік	2017 рік	9 міс. 2018 року
Кількість діючих ліцензій на початок періоду	юридичним особам	7 418	7 873	8 360
	ФОП	11 900	12 880	14 076
	<b>всього</b>	<b>19 318</b>	<b>20 753</b>	<b>22 436</b>
Видано ліцензій	юридичним особам	454	568	886
	ФОП	956	1 327	1 083
	<b>всього</b>	<b>1 410</b>	<b>1 895</b>	<b>1 969</b>
Переоформлено ліцензій		125	0	0
Анульовано ліцензій		84	86	441
Визнано недійсними ліцензій		125	0	0
Прийнято рішень про відмову у видачі ліцензії		<b>1 051</b>	<b>1 161</b>	<b>1 269</b>

<sup>8</sup> <http://moz.gov.ua/prijnjati-rishennja>

<sup>9</sup> У зв'язку з набранням чинності Законом України від 06.12.2016 № 1774 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України".

Таким чином, протягом періоду, що досліджувався, спостерігалась тенденція до збільшення кількості суб'єктів господарювання, які мали намір провадити медичну практику. Так, у 2017 році МОЗ видано на **34,4 відс.** більше ліцензій на провадження господарської діяльності з медичної практики, ніж у 2016 році, а за 9 місяців 2018 року – **на 3,9 відс.** більше, ніж за весь 2017 рік. При цьому майже **64 відс.** виданих протягом періоду, що досліджувався, **ліцензій отримали ФОП.**

Водночас у **66 відс.** МОЗ приймало рішення про відмову у видачі ліцензії. Вибірковою перевіркою встановлено, що головні причини відмов МОЗ у видачі ліцензії – невідповідність поданих здобувачами ліцензії документів вимогам Ліцензійних умов з медичної практики № 285, зокрема, наявність діючої ліцензії, неправильні дати оформлення документа, який надає право користування приміщенням, і дати отримання акта санітарно-епідеміологічного обстеження об'єкта тощо. Після усунення недоліків здобувач ліцензії міг повторно подати до МОЗ заяву про її отримання.

*Довідково.* Постановою Кабінету Міністрів України від 30.01.2019 № 47 (набрала чинності з 01.02.2019) затверджено Порядок внесення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань відомостей про ліцензування виду господарської діяльності, документи дозвільного характеру і зобов'язано органи ліцензування забезпечити наповнення Єдиного державного реєстру відомостями про діючі ліцензії, що видані до набрання чинності цією постановою.

Слід зазначити, що на офіційному сайті МОЗ розміщено переліки діючих ліцензій за ліцензіатами в регіонах та узагальнений перелік по Україні<sup>10</sup>, які сформовано тільки **станом на 01.01.2017**. Водночас МОЗ зазначено, що у зв'язку з оптимізацією Ліцензійного реєстру МОЗ відповідно до вимог чинного законодавства інформація про діючі ліцензії через технічні причини може містити неточності або бути неповною.

Отже, інформації, наведеної в цих переліках, недостатньо для своєчасного відслідковування територіальними органами ДФС закладів охорони здоров'я та ФОП, які мали діючі ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики, з метою контролю за правомірністю застосування ними податкових пільг з ПДВ, передбачених законодавством. Аудит засвідчив, що **ДФС протягом періоду, що досліджувався, жодного разу не зверталась до МОЗ щодо уточнення інформації про ліцензіатів.**

За результатами проведеної ДФС на вимогу Рахункової палати звірки даних щодо обліку платників податків з даними МОЗ щодо закладів охорони здоров'я – ліцензіатів виявлено **884 суб'єкти господарювання**, які, за даними МОЗ, мали діючу ліцензію протягом періоду, що досліджувався, а за даними ДФС, **припинили діяльність** (державна реєстрація припинення юридичної особи або підприємницької діяльності ФОП) **до 01.01.2016**.

*Довідково.* Наприклад, Центральна дитяча поліклініка Шевченківського району м. Києва (код ЄДРПОУ 1993782) згідно з даними МОЗ має діючу ліцензію (АВ 565977), а згідно з даними ДФС державна реєстрація припинена 24.04.2015; комунальний заклад "Криворізька міська поліклініка № 1 Дніпропетровської обласної ради" (код ЄДРПОУ 23928532) згідно з даними МОЗ має діючу ліцензію (АВ 539758), а згідно з даними ДФС державна реєстрація припинена 20.05.2014; ПП "Гіпократ - 2005" (код ЄДРПОУ 33534051) згідно з даними МОЗ має діючу ліцензію (АЕ 281296), а згідно з даними ДФС державна реєстрація припинена 30.03.2015.

<sup>10</sup> <http://moz.gov.ua/subekti-gospodarjuvannja>

Слід зазначити, що відповідно до пункту 3 частини другої статті 16 Закону № 222 підставою для прийняття рішення про анулювання ліцензії є, зокрема, наявність у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань відомостей про державну реєстрацію припинення юридичної особи (державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця).

Таким чином, МОЗ не забезпечено виконання вимог статті 16 Закону № 222 у частині анулювання ліцензій на здійснення медичної практики у разі державної реєстрації припинення діяльності ліцензіатами.

Отже, протягом 2016–2017 років та 9 місяців 2018 року кількість суб'єктів господарювання, які мали діючі ліцензії на провадження діяльності з медичної практики, збільшилась майже на 16 відс., при цьому більшість з них – ФОП, що свідчить про прибутковість цієї діяльності.

МОЗ забезпечено виконання вимог законодавства щодо оприлюднення прийнятих рішень про видачу ліцензій на право провадження діяльності з медичної практики на своєму офіційному веб-сайті. Водночас МОЗ не забезпечено виконання вимог Закону № 222 у частині анулювання ліцензій на провадження діяльності з медичної практики у разі державної реєстрації припинення діяльності ліцензіатами, а отже, є ризики використання ними надалі цих ліцензій при здійсненні незаконної діяльності без відповідної державної реєстрації та обліку в територіальних органах ДФС.

## ***2.2. Оцінка стану виконання Міністерством охорони здоров'я України повноважень з акредитації закладів охорони здоров'я та ведення реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я***

Відповідно до підпункту 2 пункту 12 Ліцензійних умов з медичної практики № 285 суб'єкт господарювання, який є закладом охорони здоров'я, повинен пройти акредитацію закладу охорони здоров'я згідно з Порядком № 765.

Водночас у разі анулювання ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики відповідна головна акредитаційна комісія приймає рішення про анулювання акредитаційного сертифіката (пункт 16 Порядку № 765).

Акредитація закладу охорони здоров'я – це офіційне визнання наявності у закладі охорони здоров'я умов для якісного, своєчасного, певного рівня медичного обслуговування населення, дотримання ним стандартів у сфері охорони здоров'я, відповідності медичних працівників єдиним кваліфікаційним вимогам (пункт 1 Порядку № 765).

*Довідково.* Відповідно до пункту 7 Порядку № 765 закладу охорони здоров'я може бути присвоєна друга, перша, вища акредитаційна категорія або відмовлено в акредитації.

До 30.01.2018 акредитації підлягали всі заклади охорони здоров'я незалежно від форми власності, крім аптечних, акредитація яких може здійснюватися на добровільних засадах (пункт 2 Порядку № 765), а з 30.01.2018 заклади охорони здоров'я можуть добровільно проходити акредитацію в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України (стаття

16 Закону № 2801 у редакції Закону № 2168). Однак, як вже зазначалося, **Порядок № 765** своєчасно не приведено у відповідність із змінами, внесеними до статті 16 Закону № 2801 Законом № 2168, а отже, з **30.01.2018 до 20.03.2019**<sup>11</sup> **Порядок № 765** не мав легітимного статусу застосування.

Водночас слід зазначити, що за безстрокової дії ліцензії на здійснення медичної практики запровадження добровільного проходження акредитації **створює ризики надання закладами охорони здоров'я неякісних послуг або послуг, які не відповідають певному рівню.**

Відповідно до вимог Порядку № 765 для проведення акредитації закладів охорони здоров'я, крім фармацевтичних (аптечних) закладів, створена ГАК при МОЗ<sup>12</sup>.

Пунктом 13 Порядку № 765 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 17.12.2012 № 1216<sup>13</sup>, яка набрала чинності з 15.01.2013) передбачено, що **акредитовані заклади вносяться до реєстру акредитованих закладів, що ведеться МОЗ.** Проте протягом **2013–2018 років МОЗ не визначено порядку формування реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я, а також не створено реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я.**

*Довідково. Наказом МОЗ від 23.11.2007 № 739 "Про заходи щодо формування Державного реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я" затверджено Положення про Державний реєстр акредитованих закладів охорони здоров'я, який не приведено у відповідність із Порядком № 765 у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 17.12.2012 № 1216. Згідно із цим наказом МОЗ формування бази даних реєстру покладено на ДП "Реєстр медичних, фармацевтичних та науково-педагогічних працівників системи МОЗ України", яке у 2018 році ліквідовано (наказ МОЗ від 25.04.2018 № 797).*

Відповідно до наданих МОЗ пояснень **реєстр не впроваджено через відсутність коштів.** За інформацією МОЗ, ДП "Центр електронної охорони здоров'я України" розроблено Технічні вимоги на розробку он-лайн версії реєстру акредитованих закладів. За результатами проведеного аналізу цінових пропозицій середня вартість розроблення та впровадження реєстру становила **близько 2,5 млн гривень**<sup>14</sup>. При цьому аудит засвідчив, що **пропозиції МОЗ щодо потреби у видатках на розроблення реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я надавались Мінфіну лише на 2017 рік.**

Аналіз даних про прийняті МОЗ рішення щодо акредитації закладів охорони здоров'я свідчить про суттєве скорочення кількості закладів охорони здоров'я приватної форми власності, які звертались до ГАК при МОЗ з питань акредитації після відміни обов'язкової акредитації закладів охорони здоров'я (табл. 2).

<sup>11</sup> З 20.03.2019 набрала чинності постанова Кабінету Міністрів України від 13.03.2019 № 215 "Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 15 липня 1997 р. № 765 і від 2 березня 2016 р. № 285".

<sup>12</sup> Положення про Головну акредитаційну комісію при Міністерстві охорони здоров'я України затверджено наказом МОЗ від 14.03.2011 № 142 "Про вдосконалення акредитації закладів охорони здоров'я", зареєстрованим у Мін'юсті 06.06.2011 за № 678/19416.

<sup>13</sup> Постанова Кабінету Міністрів України від 17.12.2012 № 1216 "Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 15 липня 1997 р. № 765".

<sup>14</sup> Надіслані МОЗ листом ДП "Центр електронної охорони здоров'я України" від 21.07.2015 № 92.



**Інформація про прийняті МОЗ рішення щодо акредитації закладів охорони здоров'я протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року**

№ з/п	Показники	2016 рік	2017 рік	9 міс. 2018 року
1.	Прийняті рішення щодо акредитації:	<b>513</b>	<b>463</b>	<b>304</b>
1.1.	Державна форма власності	<b>107</b>	<b>91</b>	<b>76</b>
1.2.	Комунальна форма власності	<b>134</b>	<b>79</b>	<b>65</b>
1.3.	Приватна форма власності	<b>272</b>	<b>291</b>	<b>163</b>
1.4.	Власність міжнародних організацій і юридичних осіб інших держав	–	<b>2</b>	–
2.	Переоформлення	28	34	14
3.	Видача дубліката	3	2	0
4.	Відмовлено в акредитації	4	3	0
5.	Анульовано	0	2	1
6.	Відмовлено в переоформленні	0	0	3

Слід зазначити, що МОЗ у текстовому форматі **ведеться перелік акредитованих закладів охорони здоров'я**, переоформлених бланків акредитаційних сертифікатів та відмов у видачі бланків акредитаційних сертифікатів, який розміщено на офіційному сайті МОЗ у розділі "Акредитація закладу", однак на час завершення аудиту **оприлюднено (07.05.2018) лише перелік, складений за 2017 рік**. Водночас цей перелік **не містить відомостей про дату видачі акредитаційного сертифіката, термін його дії, номер рішення про акредитацію закладу, серію та номер бланка акредитаційного сертифіката**.

Рахунковою палатою під час вибіркового опрацювання документів, наданих закладами охорони здоров'я на розгляд ГАК при МОЗ протягом 2017–2017 років для присвоєння категорії та отримання акредитаційного сертифіката, **встановлено непоодинокі випадки недотримання акредитаційними комісіями двомісячного строку проведення експертної оцінки**, визначеної абзацом другим пункту 6 Порядку № 765, і передбаченого пунктом 8 цього Порядку **місячного строку прийняття рішення про акредитацію закладу та присвоєння закладу охорони здоров'я певної акредитаційної категорії або про відмову в акредитації**.

*Довідково. ГАК при МОЗ із недотриманням двомісячного строку проведена експертна оцінка таких закладів охорони здоров'я: комунального закладу охорони здоров'я "Центр екстреної медичної допомоги та медицини катастроф" Департаменту охорони здоров'я Харківської обласної державної адміністрації (заява подана 22.08.2016, експертна оцінка проведена 27.03.2017, тобто через сім місяців); Медичного центру ТОВ "Клініка апаратної косметології" (заява подана 27.03.2017, експертна оцінка проведена 08.08.2017, тобто майже через п'ять місяців); Діагностичного центру ТОВ "МЛ "Діла" (заява подана 12.10.2016, експертна оцінка проведена 08.02.2017, тобто майже через чотири місяці); медичної частини Приазовської виправної колонії управління Державної пенітенціарної служби України в Донецькій області (заява подана 16.06.2016, експертна оцінка проведена 27.09.2016, тобто більше ніж через три місяці); Івано-Франківської обласної станції переливання крові (заява подана 21.12.2017, експертна оцінка проведена 27.03.2018, тобто більше ніж через три місяці).*

ГАК при МОЗ під час розгляду поданих закладами документів, проведення експертною комісією експертної оцінки трьох закладів охорони здоров'я не дотримано місячного строку прийняття рішення про акредитацію закладу та присвоєння йому

певної акредитаційної категорії або про відмову в акредитації (комунальний заклад "Чернігівська обласна станція переливання крові" (18.12.2015 проведена експертна оцінка, наказ про видачу акредитаційного сертифіката виданий 06.02.2016), медична частина Приазовської виправної колонії управління Державної пенітенціарної служби України в Донецькій області (27.09.2016 проведена експертна оцінка, наказ про відмову у видачі акредитаційного сертифіката виданий 18.11.2016), Медичний центр приватного підприємства "Реабілітація" (06.09.2016 проведена експертна оцінка, наказ про видачу акредитаційного сертифіката виданий 28.10.2016)).

Таким чином, **МОЗ не створено та не ведеться передбачений Порядком акредитації закладу охорони здоров'я реєстр акредитованих закладів охорони здоров'я. Водночас через бездіяльність МОЗ цей Порядок з 30.01.2018 до 20.03.2019 не мав легітимного статусу застосування. Як наслідок, отримувачі послуг з охорони здоров'я були позбавлені можливості отримувати офіційні відомості про наявність у закладів охорони здоров'я умов для якісного, своєчасного надання відповідних послуг з охорони здоров'я.**

### **2.3. Оцінка стану здійснення Міністерством охорони здоров'я України заходів державного нагляду (контролю) за діяльністю закладів охорони здоров'я**

Підпунктом 8 пункту 4 Положення № 267, зокрема, передбачено, що МОЗ здійснює контроль і нагляд за додержанням законодавства про охорону здоров'я.

Аудитом встановлено, що протягом періоду, що досліджувався, **МОЗ проводились планові заходи державного нагляду (контролю) лише у IV кварталі 2016 року.** Так, загалом проведено перевірки **27 суб'єктів господарювання**, за результатами яких видано розпорядження про усунення порушень Ліцензійних умов з медичної практики № 285 та анульовано дві ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики.

Згідно з наданими МОЗ поясненнями протягом I-III кварталів 2016 року планові заходи державного нагляду (контролю) **не проводились у зв'язку з відсутністю Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з медичної практики, норми яких відповідали б чинному Закону № 222.**

*Довідково.* Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з медичної практики, затверджені наказом МОЗ від 02.02.2011 № 49, зареєстрованим у Мін'юсті 09.02.2011 за № 171/18909, розроблено відповідно до Закону України від 01.06.2000 № 1775 "Про ліцензування певних видів господарської діяльності", що втратив чинність 28.06.2015, і постанови Кабінету Міністрів України від 14.11.2000 № 1698 "Про затвердження переліків органів ліцензування", що також втратила чинність 26.08.2015.

Слід зазначити: незважаючи на набрання чинності Ліцензійними умовами з медичної практики № 285 з 22.04.2016, наказ МОЗ від 02.02.2011 № 49 втратив чинність з 09.01.2018 на підставі наказу МОЗ від 03.11.2017 № 1366 "Про затвердження уніфікованої форми акта, складеного за результатами проведення планового (позапланового) заходу державного нагляду (контролю) щодо додержання суб'єктом господарювання вимог законодавства у сфері господарської діяльності з медичної практики, що підлягає ліцензуванню", зареєстрованого в Мін'юсті 28.11.2017 за № 1445/31313.

**Заходи державного нагляду (контролю) щодо закладів охорони здоров'я МОЗ на III квартал 2016 року не планувались та не проводились, незважаючи на набрання чинності Ліцензійними умовами з медичної**

**практики № 285 з 22.04.2016**, затвердженими на виконання вимог Закону № 222.

Аудитом встановлено, що МОЗ формувались плани проведення заходів державного нагляду (контролю) на I квартал 2017 року, якими передбачалося здійснити перевірки **33 ліцензіатів**, та на 2018 рік – **168 ліцензіатів**, але у 2017–2018 роках заплановані заходи державного нагляду (контролю) **не проводились у зв'язку із встановленням мораторію на проведення органами державного нагляду (контролю) планових заходів із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності. Крім того, було встановлено обмеження підстав для проведення позапланових заходів.**

*Довідково. Законом України від 03.11.2016 № 1728 "Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" (набрав чинності з 01.01.2017) встановлено до 31.12.2018 мораторій на проведення органами державного нагляду (контролю) планових заходів із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності (стаття 2), а також обмежено підстави, за яких можуть проводитися позапланові заходи (стаття 3).*

У 2016 (не було обмежень на проведення позапланових заходів) і 2017 роках МОЗ проведено **тільки по одному позаплановому заходу** державного нагляду (контролю), у січні – вересні 2018 року – **вісім** на підставі відповідних наказів МОЗ. За результатами цих позапланових заходів державного нагляду (контролю) **щодо семи закладів охорони здоров'я видано розпорядження про усунення порушень Ліцензійних умов з медичної практики № 285, двом закладам анульовано ліцензії, один заклад не перевірено у зв'язку з вилученням частини документів правоохоронними органами.**

Таким чином, у **100 відс. перевірених закладів охорони здоров'я встановлено порушення законодавства про охорону здоров'я.**

Проведеною Рахунковою палатою вибірковою перевіркою звернень, які надходили до МОЗ щодо наявності ліцензій на провадження господарської діяльності з медичної практики, виявлено **недоліки в здійсненні МОЗ контролю за діяльністю закладів охорони здоров'я за адресами, вказаними в ліцензіях, а також невнесення змін до ліцензійних справ.**

До МОЗ у серпні 2018 року надійшло звернення громадянки України щодо наявності у клініки "Мед Люкс" (м. Бориспіль, вул. Степана Бандери, 5) діючої ліцензії МОЗ від **17.03.2016 № 199**. МОЗ листом від 11.09.2018 повідомлено, що у Ліцензійному реєстрі МОЗ відсутня інформація про **отримання клінікою "Мед Люкс" ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики.**

*Довідково. Клініка "Мед Люкс" відсутня в переліку 18-ти здобувачів ліцензій, який додається до наказу МОЗ від 17.03.2016 № 199 "Про ліцензування медичної практики".*

При цьому **МОЗ не вжито будь-яких заходів щодо з'ясування причин та обставин діяльності клініки "Мед Люкс" без ліцензії МОЗ.**

*Довідково. Відповідно до статті 3 Закону України від 03.11.2016 № 1728 "Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" позаплановий захід державного нагляду (контролю) на підставі обґрунтованого звернення фізичної особи про порушення суб'єктом господарювання її законних прав проводиться органом державного нагляду (контролю) за погодженням Державної регуляторної служби.*

Рахунковою палатою під час дослідження інформації про клініку "Мед Люкс", розміщеної в Інтернеті, встановлено, що на веб-сайті **Центру**

**відновлювальної медицини "Мед Люкс"**<sup>15</sup> на час проведення аудиту в контактній інформації зазначались дві адреси: **м. Бориспіль, вул. Степана Бандери, 5** (це адреса клініки "Мед Люкс"), **м. Київ, вул. Микільсько-Ботанічна, 6/8**, а також вказано, що заклад провадить діяльність відповідно до ліцензії, виданої МОЗ наказом від 17.03.2016 № 199.

Крім того, встановлено, що відповідно до переліку ліцензіатів МОЗ, на підставі наказу МОЗ від 17.03.2016 № 199 видано ліцензії, зокрема, закладу охорони здоров'я ТОВ "Медлюкс+" (код ЄДРПОУ 39867601), у якого адреса місця провадження господарської діяльності з медичної практики у м. Бориспіль така сама, як і у клініки "Мед Люкс" (вул. Степана Бандери, 5).

*Довідково.* Встановлено, що рішення про видачу ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики ТОВ "Центр реабілітації залежностей "Максимум-Мед" прийнято наказом МОЗ від 17.03.2016 № 199. Згідно з ліцензією адреса місцезнаходження: м. Київ, вул. Срібнокольська, 12, кв. 19 (код ЄДРПОУ 39867601); місця провадження господарської діяльності з медичної практики: Київська обл., м. Бориспіль, вул. Лютнева, 5.

Відповідно до рішення Бориспільської міської ради від 17.05.2015 № 42-2-VII "Про перейменування окремих вулиць, провулків, площі та водного об'єкту міста Борисполя" частину вулиці Лютнева від вул. Київський Шлях до перетину з вул. Головатого перейменовано на вулицю Степана Бандери.

ТОВ "Медлюкс+" листом від 08.10.2018 звернулось до МОЗ з проханням внести зміни до ліцензійної справи від 01.12.2017 № 199, а саме перейменувати заклад з ТОВ "Центр реабілітації залежностей "Максимум-Мед" на ТОВ "Медлюкс+". Відповідно до наказу МОЗ від 01.11.2018 № 1995 зміни включено до ліцензійної справи товариства.

Згідно з даними ДФС за 2016–2017 роки та січень-вересень 2018 року ТОВ "Медлюкс+" не декларувало отримання пільги з ПДВ за кодом 14060409 (14010409), оскільки перебувало на спрощеній системі оподаткування, обліку і звітності та було платником єдиного податку за ставкою 5 відс. доходу (ПДВ включається до складу єдиного податку).

Слід зазначити, що ТОВ "Центр реабілітації залежностей "Максимум-Мед" листом від 24.07.2018 зверталось до МОЗ із заявою про розширення ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики за адресою: **м. Київ, вул. Микільсько-Ботанічна, 6/8**, тобто за адресою провадження діяльності Центру відновлювальної медицини "Мед Люкс", але рішення про розширення ліцензії на цю адресу в ліцензійній справі відсутнє, зміни не внесені.

Отже, крім схожих назв "Клініка "Мед Люкс" (згідно із запитом громадянки), "Центр відновлювальної медицини "Мед Люкс" (згідно з даними з веб-сайта центру), а також "ТОВ "Центр реабілітації залежностей "Максимум-Мед" (ТОВ "Медлюкс+")" (згідно з інформацією, зазначеною в ліцензії від 17.03.2016 № 199), ці суб'єкти господарювання мали однакову адресу провадження діяльності: **м. Бориспіль, вул. Степана Бандери, 5**.

До того ж ТОВ "Центр реабілітації залежностей "Максимум-Мед" (ТОВ "Медлюкс+") намагалося розширити дію ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики за адресою, за якою також провадить діяльність Центр відновлювальної медицини "Мед Люкс" (м. Київ, вул. Микільсько-Ботанічна, 6/8).

<sup>15</sup> <https://medlux-detox.com>

Водночас, за даними іншого веб-сайта<sup>16</sup> Центру відновлювальної медицини "Мед Люкс", у мережі закладу є клініка та реабілітаційний центр. За даними веб-сайта<sup>17</sup> Центру реабілітації "Мед Люкс-Рехаб", цей центр має дві адреси провадження діяльності: **Київська обл., с. Новосілки, вул. Либідська, 2; Київська обл., с. Софіївська Борщагівка, вул. Толстого, 4.** Крім того, цей веб-сайт і вищезазначені веб-сайти мають однакові логотипи, фотографії зовнішнього та внутрішнього вигляду приміщень і контактну інформацію, а також **посилання на ліцензію МОЗ від 17.03.2016 № 199.**

Встановлено, що відповідно до електронного довідника міста Києва 44.ua<sup>18</sup> **Центр відновлювальної медицини "Мед Люкс"** має цілу мережу **закладів охорони здоров'я:** клініку в м. Києві (вул. Микільсько-Ботанічна, 6/8); клініку в м. Борисполі (вул. Степана Бандери, 5); Центр реабілітації алкозалежних в Київській області у с. Новосілки (вул. Либідська, 2); Центр реабілітації наркозалежних в Київській області у с. Софіївська Борщагівка (вул. Толстого, 40).

Таким чином, є ризики, що **Центр відновлювальної медицини "Мед Люкс" провадив діяльність з медичної практики за трьома адресами, не вказаними в ліцензії, виданій МОЗ згідно з наказом від 17.03.2016 № 199** (у м. Києві (вул. Микільсько-Ботанічна, 6/8), Київській області у с. Новосілки (вул. Либідська, 2) та с. Софіївська Борщагівка (вул. Толстого, 4)).

Отже, **внаслідок формального розгляду МОЗ звернення громадянки України є ризик незаконної діяльності низки закладів охорони здоров'я, які, зокрема, надавали послуги з реабілітації алко- та наркозалежних громадян, що могло мати негативний вплив на їх здоров'я.**

Слід зазначити: через необмежений законодавством термін дії ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики та відсутність належного державного нагляду (контролю) МОЗ за діяльністю закладів охорони здоров'я та дотриманням ними Ліцензійних умов з медичної практики № 285 є **ризик незабезпечення в окремих закладах необхідної матеріально-технічної бази, достатнього освітнього і кваліфікаційного рівня медичного персоналу відповідно до отриманої ліцензії та зазначених у ній видів діяльності (спеціальностей).** Як наслідок, ліцензіати **тривалий час мають можливість безконтрольно надавати неякісні, неефективні медичні послуги.**

Аудитом встановлено, що протягом періоду, що досліджувався, об'єктами внутрішнього аудиту були діяльність апарату МОЗ, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, бюджетні програми, адміністративні послуги, виконання контрольно-наглядових функцій тощо.

На час проведення аудиту відповідно до Переліку закладів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління МОЗ, затвердженого наказом МОЗ від 26.01.2018 № 152, до сфери управління МОЗ належало **315 суб'єктів господарювання.**

Протягом 2016–2018 років МОЗ проведено **30 планових і позапланових внутрішніх аудитів** (аудит ефективності, відповідності,

<sup>16</sup> <https://medlux.net.ua>

<sup>17</sup> <https://medlux-rehab.com.ua>

<sup>18</sup> <https://www.44.ua/catalog>

фінансовий аудит), зокрема, у 2016 році охоплено 9 закладів; у 2017 році – 10; у 2018 році – 11 закладів. При цьому під час внутрішніх аудитів питання щодо обсягів і вартості послуг з охорони здоров'я, що надавалися цими закладами, фахівцями МОЗ не досліджувались.

**Таким чином, протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року МОЗ не забезпечено належного контролю за дотриманням ліцензіатами вимог ліцензійних умов та законодавства у сфері охорони здоров'я, що створювало ризики незаконної діяльності окремих закладів охорони здоров'я, а також необґрунтованого отримання закладами охорони здоров'я пільг з ПДВ за операціями з постачання таких послуг. Одна з причин – запровадження мораторію на проведення планових заходів державного нагляду (контролю) та встановлення обмежень щодо проведення позапланових заходів.**

### **3. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНИМИ ОРГАНАМИ ПОВНОВАЖЕНЬ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОГНОЗУВАННЯ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ З ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я**

#### ***3.1. Оцінка стану обліку суб'єктів господарювання, які користувалися податковими пільгами з податку на додану вартість при здійсненні операцій з постачання послуг з охорони здоров'я, та сум отриманих ними податкових пільг***

Згідно з підпунктом 19<sup>1</sup>.1.10 пункту 19<sup>1</sup>.1 статті 19<sup>1</sup> Податкового кодексу та підпунктом 8 пункту 4 Положення № 236 ДФС забезпечує ведення обліку податків і зборів, платежів.

Чинними нормативно-правовими актами<sup>19</sup> не передбачено окремого обліку платників податків за ознакою виду господарської діяльності чи можливістю проводити операції, які звільняються від оподаткування. Суб'єкти господарювання, що надають послуги з охорони здоров'я, зобов'язані встати на облік як платники податків, а та їх частина, що відповідає вимогам пункту 181.1 статті 181 Податкового кодексу, – як платники ПДВ на загальних підставах.

З метою визначення стану реєстрації таких суб'єктів господарювання в ДФС використано наданий МОЗ перелік ліцензіатів, які з 01.01.2016 по 01.10.2018 мали діючі ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики.

Аналіз даних ДФС (табл. 3) засвідчив, що більшість платників податків, які протягом періоду, що досліджувався, надавали послуги з охорони здоров'я, не зареєстрована як платники ПДВ (ФОП, юридичні особи, які мали незначні обсяги операцій або перебували на спрощеній системі оподаткування).

<sup>19</sup> Накази Мінфіну від 19.12.2011 № 1588 "Про затвердження порядку обліку платників податків і зборів", зареєстрований у Мін'юсті 29.12.2011 за № 1562/20300, та від 14.11.2014 № 1130 "Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість", зареєстрований у Мін'юсті 17.11.2014 за № 1456/26233.

**Інформація про кількість платників податків, у тому числі платників ПДВ, які протягом у 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року надавали послуги з охорони здоров'я**

Станом на	Платники податків					Платники податків, зареєстровані як платники ПДВ					
	всього	юр. особи		ФОП		всього	відс.	юр. особи		ФОП	
		к-сть	відс.	к-сть	відс.			к-сть	відс.	к-сть	відс.
01.01.2016	20 552	8 445	41,1	12 107	58,9	1 834	8,9	1 829	99,7	5	0,3
01.01.2017	21 312	8 747	41,0	12 565	59,0	1 938	9,1	1 929	99,5	9	0,5
01.01.2018	21 888	8 994	41,1	12 894	58,9	1 881	8,6	1 872	99,5	9	0,5
01.10.2018	22 676	9 108	40,2	13 568	59,8	1 975	8,7	1 963	99,4	12	0,6

Отже, протягом періоду, що досліджувався, із загальної чисельності суб'єктів господарювання, які провадили діяльність з медичної практики і перебували на обліку в територіальних органах ДФС, платниками ПДВ були менше 9 відсотків.

Аудитом встановлено непоодинокі випадки, коли платниками податків не дотримувались вимоги законодавства щодо обліку податкових пільг, що призводило до викривлення даних ДФС щодо обсягів податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я<sup>20</sup>. Так, Рахунковою палатою проведено порівняльний аналіз даних звітів про суми податкових пільг і податкових декларацій з ПДВ про отримані платниками податків пільги в частині операцій з постачання послуг з охорони здоров'я за 2016–2017 роки та 9 місяців 2018 року, результати якого засвідчили суттєві розбіжності показників (табл. 4).

Таблиця 4

**Результати аналізу показників звітів про суми податкових пільг і податкових декларацій з ПДВ про отримані платниками податків пільги з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я за 2016–2017 роки і 9 місяців 2018 року**

млн грн

Період	Дані податкових декларацій з ПДВ				Дані звітів про суми податкових пільг		Відхилення	
	к-сть декларантів	обсяг операцій	обсяг податкового кредиту <sup>21</sup>	розрахункова сума пільги з ПДВ*	к-сть платників, які надавали звіт	суми несплаченого ПДВ	к-сть платників (гр. 2 – гр. 6)	сум пільг (гр. 5 – гр. 7)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2016 рік	831	6 626,4	1 757,2	973,8	875	1 277,7	-44	-303,9
2017 рік	992	12 474,7	2 656,3	1 963,7	947	1 717,0	45	246,7

<sup>20</sup> Облік податкових пільг ведеться територіальними органами ДФС на підставі поданих платниками податків звітів про суми податкових пільг, форма яких затверджена Порядком № 1233. Обсяги пільгових операцій відображаються у рядку 5 колонки Б податкової декларації з ПДВ, форма якої затверджена наказом Мінфіну від 28.01.2016 № 21 "Про затвердження форми та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість", зареєстрованим у Мін'юсті 29.01.2016 за № 159/28289.

<sup>21</sup> Відповідно до підпункту 14.1.181 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу податковий кредит – сума, на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V цього Кодексу.

Продовження таблиці 4

1	2	3	4	5	6	7	8	9
9 місяців 2018 року	1 034	11 308,6	2 195,1	1 822,7	1 031	1 641,8	3	180,9
<b>Всього</b>	–	<b>30 409,7</b>	<b>6 608,6</b>	<b>4 760,2</b>	–	<b>4 636,5</b>	–	<b>123,7</b>

\* Сума податкових пільг розраховувалася виходячи із задекларованих платником податків обсягів операцій, що звільняються від оподаткування ПДВ на підставі підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу, обсягів податкового кредиту за операціями, які звільняються від оподаткування, та з врахуванням частки операцій з охорони здоров'я в загальному обсязі пільгових операцій.

Крім того, Рахунковою палатою здійснено вибіркову **перевірку відповідності показників**, задекларованих закладами охорони здоров'я в **податкових деклараціях з ПДВ** щодо обсягів звільнених від оподаткування ПДВ операцій з постачання послуг з охорони здоров'я, та сум отриманих пільг з ПДВ за цими операціям, вказаними у **звітах про суми податкових пільг** за відповідні періоди. За результатами перевірки **виявлено 78 випадків за 65 платниками ПДВ**, у яких суми отриманих пільг з ПДВ, вказані у звітах про суми податкових пільг, суттєво відрізнялись (були як більше, так і менше) від розрахованих сум отриманих пільг з ПДВ згідно з даними податкових декларацій з ПДВ (додаток 2). При цьому **окремі платники ПДВ взагалі не розраховували суму податкової пільги**, а зазначали у звітах про суми податкових пільг задекларовані ними обсяги операцій, звільнених від оподаткування (Військово-медичний клінічний центр Центрального регіону, ТОВ "МЦ" СЕХМЕТ", ТОВ "ДІАМЕБ").

Під час аудиту в ГУ ДФС в Харківській області встановлено, що **платниками податків також не здійснювався належний облік податкових пільг у розрізі кодів**, зокрема:

- Харківський національний медичний університет та Національний університет цивільного захисту України, які мають ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики, згідно із даними звітів про суми податкових пільг, пільгу за кодом 14060409 не декларували. При цьому в додатку 6 до податкової декларації з ПДВ зазначені суб'єкти господарювання виокремлюють із загальних сум податкових пільг суми податкових пільг з ПДВ, використаних у звітних періодах відповідно до підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу. Аналізи наданих до аудиту звітів про суми податкових пільг засвідчують, що використану пільгу з ПДВ за кодом 14060409 задекларовано за кодом 14060404<sup>22</sup>. Загалом неправильно задекларовано податкових пільг на загальну суму понад **2,2 млн грн** за кодом 14060404 замість коду 14060409;

- ДУ Інститут медичної радіології ім. С. П. Григор'єва НАМН України та КЗОЗ "Харківська міська клінічна лікарня № 8" у додатку 6 податкової декларації з ПДВ у періоді, що підлягав аудиту, декларували пільги за кодом

<sup>22</sup> Код 14060404 "Звільняються від оподаткування операції з постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках".



14060409. При цьому до звіту про суми податкових пільг включали лише податкові пільги за кодом 18010552<sup>23</sup> на загальну суму 7,8 млн гривень.

Слід зазначити, що серед перевірених під час аудиту територіальних органів ДФС тільки в ГУ ДФС в Івано-Франківській області здійснювались заходи, спрямовані на уточнення даних про задекларовані платниками податків суми податкових пільг, у тому числі і з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я. Зокрема, в лютому 2018 року головне управління повідомило відповідними листами 14 суб'єктів господарювання, які у 2016–2017 роках декларували недостовірні або викривлені дані про суми отриманих податкових пільг з ПДВ за надані послуги з охорони здоров'я, про невідповідність сум, вказаних у податкових деклараціях і звітах про суми податкових пільг. Уточнені звіти за 2016–2017 роки подано дев'ятьма суб'єктами господарювання.

Разом з тим чинним законодавством не передбачено відповідальності суб'єктів господарювання, які надали звіти про суми податкових пільг із заниженими або недостовірними даними про отримані ними податкові пільги, а також не передбачено надання уточнюючого звіту про суми податкових пільг.

На час завершення аудиту територіальними органами ДФС забезпечено притягнення до відповідальності тих закладів охорони здоров'я, які протягом 2017 року та 9 місяців 2018 року не подавали або несвоєчасно подавали звіти про суми податкових пільг (табл. 5).

Таблиця 5

**Інформація про кількість виявлених випадків несвоєчасного подання закладами охорони здоров'я звітів про суми податкових пільг, застосовані територіальними органами ДФС до порушників та сплачені ними штрафи протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року**

тис. грн

Період	Кількість порушників	Складено протоколів	Сума нарахованих штрафів	Сума сплачених штрафів	Частка сплачених штрафів (відс.)
<b>2016 рік</b>	439	–	–	–	–
<b>2017 рік</b>					
3 місяці	112	98	33,8	17,2	50,9
6 місяців	116	112	69,0	40,4	58,6
9 місяців	102	100	66,8	37,7	56,4
12 місяців	76	76	45,9	16,8	36,6
Разом	–	386	215,5	112,1	52,0
<b>9 міс. 2018 року</b>					
3 місяці	80	66	24,1	10,0	41,5
6 місяців	70	67	30,4	9,2	30,3
9 місяців	51	49	30,0	5,1	17,0
Разом	–	182	84,5	24,3	28,8
<b>Всього</b>	–	<b>568</b>	<b>300,0</b>	<b>136,4</b>	<b>45,5</b>

*Довідково.* Відповідно до змін, внесених до Податкового кодексу Законом України від 21.12.2016 № 1797 "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні", які набрали чинності з 01.01.2017,

<sup>23</sup> Код 18010552 "Звільняються від сплати земельного податку заклади науки, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів".

звітність про суми податкових та митних пільг порівнюють до податкових декларацій (пункт 46.1 статті 46 Податкового кодексу), а отже, у разі неподання або несвоєчасного подання платниками податків звітів до них застосовуються штрафні санкції, передбачені статтею 120 Податкового кодексу за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності.

Загалом до закладів охорони здоров'я, які порушили вимоги чинного законодавства щодо термінів подання звітів про суми податкових пільг, територіальними органами ДФС застосовано штрафних санкцій на **300,0 тис. грн**, із яких до бюджету надійшло **136,4 тис. грн**, або **45,5 відсотка**. Згідно з інформацією ДФС штрафні санкції не застосовувались до окремих суб'єктів господарювання, оскільки вони не здійснювали медичної практики протягом періоду, що досліджувався.

Таким чином, неналежний контроль ДФС за достовірністю та повнотою обліку отриманих податкових пільг з ПДВ суб'єктами господарювання, які надавали послуги з охорони здоров'я, призвів до викривлення узагальненої звітної інформації про суми податкових пільг за ці послуги.

### ***3.2. Аналіз та оцінка стану виконання Державною фіскальною службою України та її територіальними органами повноважень з контролю за правомірністю отримання податкових пільг з податку на додану вартість при здійсненні операцій з постачання послуг з охорони здоров'я***

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

Аудитом встановлено, що **контроль за обґрунтованістю застосування податкових пільг з ПДВ** за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я та наявністю ліцензій на провадження медичної практики органами ДФС здійснювався тільки під час проведення документальних перевірок.

Документальні планові перевірки таких платників податків планувались на загальних засадах відповідно до вимог наказу Мінфіну від 02.06.2015 № 524 "Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків", зареєстрованого в Мін'юсті 24.06.2015 за № 751/27196.

За інформацією ДФС, згідно зі встановленими Методичними рекомендаціями критеріями відбору до проведення документальних планових перевірок у 2016–2018 роках відбирались лише платники податків, які мали ризики несплати податків і зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи.

Протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року до плану-графіка проведення документальних планових перевірок **включено 32 суб'єкти господарювання - юридичні особи**, які задекларували у зазначений період

операції, звільнені від оподаткування ПДВ на підставі положень підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу.

Загалом протягом періоду, що досліджувався, територіальними органами ДФС проведено **773 документальні планові та позапланові перевірки платників податків – юридичних осіб**, які мали ліцензію на здійснення медичної практики, з них **138 перевірок платників, які декларували податкову пільгу з ПДВ**.

За результатами проведених планових та позапланових перевірок **порушення** вимог законодавства щодо застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я **встановлено лише в одного суб'єкта господарювання – ТОВ "ВІЛЕНА-ЛАБ"**. При цьому під час судового оскарження ТОВ "ВІЛЕНА-ЛАБ" податкових повідомлень-рішень **скасовано в повному обсязі<sup>24</sup> донарахування ПДВ і штрафних санкцій у сумі 4 838,5 тис. гривень**.

*Довідково.* За даними матеріалів перевірки, проведеної ГУ ДФС в Одеській області, ТОВ "ВІЛЕНА-ЛАБ" отримано ліцензію МОЗ № 282652 від 26.09.2013 на провадження господарської діяльності "медична практика". Товариство у податкових деклараціях з ПДВ за період з 01.01.2014 по 31.12.2016 відобразило у рядку 5 колонки А (операції, які звільнені від оподаткування згідно з підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу) обсяги реалізації у загальній сумі 23 130,3 тис. грн (код пільги – 14010409), у рядку 8 колонки А податкових декларацій з ПДВ "коригування податкових зобов'язань" – суму 420 389 гривень.

За період, що перевірявся, ТОВ "ВІЛЕНА-ЛАБ" не надавалися документи для акредитації: немає підтвердження статусу закладу охорони здоров'я, ТОВ "ВІЛЕНА-ЛАБ" немає в переліку закладів охорони здоров'я. На фасадах будівель, де розміщуються пункти прийому аналізів у населення ТОВ "ВІЛЕНА-ЛАБ", вивіски відсутні. Свідоцтво про атестацію лабораторії до перевірки не надано, як і документи, у яких зазначаються освітньо-кваліфікаційні рівні медичних та фармацевтичних працівників, і висновок державної санітарно-епідеміологічної експертизи про відповідність наявних приміщень вимогам санітарних норм і правил щодо здійснення медичної практики.

На підставі цих фактів перевіркою встановлено, що ТОВ "ВІЛЕНА-ЛАБ" не належить до закладу охорони здоров'я, внаслідок чого ним неправомірно застосовано пільгу з ПДВ на загальну суму 3 870,8 тис. гривень.

Слід зазначити, що вибірковий аналіз актів (довідок), складених за результатами перевірок, проведених територіальними органами ДФС, засвідчує випадки, коли в них **не відображено інформації про невстановлення неправомірного (необґрунтованого) застосування пільг з ПДВ закладами охорони здоров'я, а також відсутність відомостей про здійснення платниками податків діяльності, що підлягає ліцензуванню, про наявність відповідної ліцензії, що є порушенням організаційно-розпорядчих документів з питань оформлення актів перевірок**. Зокрема, такі порушення встановлено в ГУ ДФС у Чернігівській області (довідка про перевірку державної установи "Чернігівський обласний лабораторний центр МОЗ, акт перевірки ПрАТ "Прилуцький хлібзавод"), ГУ ДФС у Харківській області (акт перевірки ТОВ "НЕБОЗВІД").

*Довідково.* Наказами ДПА від 11.09.2008 № 584 "Про затвердження зразків форм актів перевірок та Методичних рекомендацій щодо їх оформлення" і ДФС від 01.06.2017 № 396 "Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової/позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого

<sup>24</sup> Згідно Ухвали Верховного суду України від 17.10.2018 по справі № 815/263/18 (адміністративне провадження № К/9901/59636/18).

законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок" встановлено, що у разі застосування платником податків податкових пільг та невстановлення при проведенні перевірки їх неправомірного застосування необхідно зазначати інформацію про невстановлення неправомірного (необґрунтованого) застосування пільг з податку на додану вартість. Згідно з цими рекомендаціями необхідно зазначати інформацію про види діяльності, які мав право здійснювати платник податків за період, що перевірявся, та які він фактично здійснював, а також про отримані ліцензії та дозволи.

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

Згідно з даними ДФС протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року територіальними органами ДФС проведено 32 180 камеральних перевірок платників ПДВ – юридичних осіб, що надавали послуги з охорони здоров'я, за результатами яких встановлено 1 190 порушень, застосовано штрафних санкцій на 65,8 млн грн, з них сплачено до бюджету 11,2 млн грн (17 відс. загальних донарахувань). Разом з тим під час проведення камеральних перевірок територіальними органами ДФС **не застосовувались до платників ПДВ штрафи за порушення вимог законодавства щодо застосування пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я.**

Рахунковою палатою за результатами вибіркового аналізу інформації про анульовані суб'єктам господарювання – юридичним особам ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики, а також про задекларовані ними в податкових деклараціях з ПДВ (рядок 5) обсяги звільнених від оподаткування ПДВ операцій з надання послуг з охорони здоров'я встановлено випадки, коли **у період відсутності ліцензії суб'єктами господарювання безпідставно задекларовано в податкових деклараціях з ПДВ обсяги зазначених операцій та, як наслідок, в порушення вимог підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу необґрунтовано застосовано податкові пільги з ПДВ.**

Згідно з наказом МОЗ від 10.08.2017 № 945 ТОВ "Медікс" анульовано ліцензію № 601967 від 09.06.2011 на провадження господарської діяльності з медичної практики. При цьому з вересня 2017 року по вересень 2018 року ТОВ "Медікс" необґрунтовано задекларовано у податкових деклараціях з ПДВ у рядку 5 колонки А операції з постачання послуг з охорони здоров'я, які звільнені від оподаткування відповідно до підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу, в загальній сумі **105 тис. грн**, а у звітах про суми податкових пільг за цей період **необґрунтовано отримана податкова пільга з ПДВ становила 21 тис. гривень**. Аналогічно відповідно до наказу МОЗ від 14.06.2018 № 1127 ТОВ "ОН КЛІНІК МИКОЛАЇВ" анульовано ліцензію № 539568 від 03.06.2010 на провадження господарської діяльності з медичної практики, оскільки з липня по вересень 2018 року товариство необґрунтовано задекларувало операції з постачання послуг з охорони здоров'я в загальній сумі **1 242,9 тис. грн**, у звіті про суми податкових пільг – **податкову пільгу з ПДВ у сумі 248,6 тис. гривень**.

Аудитом також встановлено випадок, коли закладом охорони здоров'я – ТОВ "Мед-Атлант", яке не сплачувало ПДВ у зв'язку з отриманням податкової пільги за кодом 14060409, упродовж 2017–2018 років (станом на 01.10.2018) податкові накладні подавались та реєструвались в Єдиному

реєстрі податкових накладних без зазначення детальної номенклатури послуг продавця. Так, згідно з податковими накладними ТОВ "Мед-Атлант" від 03.04.2018 № 88, від 30.11.2018 № 322 та іншими, складеними на операції, звільнені від оподаткування (без ПДВ), у графі 2 "Номенклатура товарів/послуг продавця" зазначено "послуги у сфері охорони здоров'я" (код 86.22 "Послуги у сфері спеціалізованої лікарської практики"), що унеможлиблює ідентифікацію здійсненої операції як такої, що звільнена від сплати ПДВ, оскільки цей код послуги включає, зокрема, **косметологічну допомогу**, тобто операції з постачання послуг, які **підлягають оподаткуванню ПДВ за основною ставкою 20 відсотків**. За 2017–2018 роки (станом на 01.10.2018) цим платником податків за кодом 86.22 "Послуги у сфері спеціалізованої лікарської практики" **без деталізації номенклатури таких послуг** у податкових накладних здійснено постачання медичних послуг без урахування ПДВ на загальну суму **майже 6 972 тис. гривень**. Отже, **суми втрат доходів бюджету внаслідок надання таких пільг з ПДВ можуть становити, за розрахунками, близько 1 394,4 тис. гривень**<sup>25</sup>.

*Довідково.* Згідно з інформацією медичного центру ТОВ "Мед-Атлант" (м. Івано-Франківськ), зазначеною на його сайті<sup>26</sup>, закладом охорони здоров'я пропонуються косметологічні послуги, зокрема, консультація лікаря дерматовенеролога-косметолога, чистка та пілінг обличчя, чистка механічна/ультразвукова, мезотерапія обличчя, мезотерапія волосся, плазмоліфтинг, ботулінотерапія (корекція зморшок), кріомасаж тощо.

На запит Рахункової палати ДФС надано інформацію про результати проведення камеральних перевірок звітності цих платників податків і застосованих до них штрафних санкцій за допущені порушення без зазначення даних про коригування задекларованого податкового кредиту (табл. 6).

Таблиця 6

**Інформація про суми задекларованого протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року податкового кредиту платниками ПДВ, які надавали послуги з охорони здоров'я і не проводили операцій, що оподатковуються за основною ставкою**

тис. грн

Період	Кількість платників	Дозволений податковий кредит за операціям, що оподатковуються за основною ставкою ПДВ (рядок 10.1, колонка Б)	Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (позитивне значення) (рядок 19)	Перевірено платників податків	Нараховано штрафних санкцій за недотримання вимог законодавства при формуванні податкового кредиту
2016 рік	14	2 513,0	13 786,7	4	0,5
2017 рік	32	4 904,7	80 081,7	4	11,3
9 міс. 2018 року	53	7 411,1	29 572,1	11	4,2

Також під час аудиту виявлено платників податків, які здійснювали постачання послуг з охорони здоров'я і не декларували обсягів операцій, що

<sup>25</sup> 6 972 тис. грн x 20 % = 1 394,4 тис. гривень.

<sup>26</sup> <https://med-atlant.if.ua>.

підлягають оподаткуванню за основною ставкою, заявляли від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного періоду, формуючи тим самим суми ПДВ до відшкодування або перенесення податкового кредиту на наступний звітний період (додаток 3). Отже, є ризики, що ці платники податків, надаючи виключно послуги з охорони здоров'я, за рахунок придбання товарів (послуг), необхідних для ведення їх діяльності, в порушення вимог підпункту "б" пункту 198.5 статті 198 Податкового кодексу нарахували собі податковий кредит у сумі **108,6 млн гривень**. Як наслідок, крім передбачених законодавством податкових пільг, вони **могли надалі без належних підстав занижувати податкові зобов'язання за операціями, що оподатковуються за ставками 20 або 7 відс. на зазначену суму**.

За наданою ДФС інформацією, протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року посадовими особами територіальних органів ДФС також **проведено 236 камеральних перевірок податкових декларацій з ПДВ, поданих ФОП – платниками ПДВ**, які здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я, у тому числі які скористалися податковою пільгою.

При цьому, як вже зазначалось, відповідно до підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу звільняються від оподаткування операції з постачання послуг з охорони здоров'я **закладами охорони здоров'я**, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також постачання послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства. Згідно зі статтею 3 Закону № 2801 **ФОП**, які провадять господарську діяльність з медичної практики, **не належать до закладів охорони здоров'я**, а отже, **на них не розповсюджується право на отримання податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я**, передбачених підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу.

Аудитом встановлено, що територіальними органами ДФС **штрафні санкції за необґрунтоване застосування ФОП пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я не застосовувались**.

Зокрема, встановлено, що протягом 2016–2017 років та 9 місяців 2018 року у податкових деклараціях з ПДВ трьома ФОП (Феськова І. А., Феськов О. М. – ГУ ДФС у Харківській області; Довжанський М. Л. – ГУ ДФС у Миколаївській області) **задекларовано операції з постачання послуг з охорони здоров'я на загальну суму 22 559,6 тис. грн** і зазначено пільгу з ПДВ у звітах про суми податкових пільг на загальну суму **4 487,6 тис. грн**, що є порушенням підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу, внаслідок чого занижено податкове зобов'язання з ПДВ.

Слід зазначити, що ФОП Феськовим О. М. і ФОП Феськовою І. А. у звітах про суми податкових пільг за 2016–2017 роки та 9 місяців 2018 року суми ПДВ, не сплачені до державного бюджету у зв'язку із застосуванням податкових пільг з ПДВ, визначено з порушенням вимог розділу II Порядку № 167, а саме виходячи з обсягу отриманого доходу, а не обсягів операцій, звільнених від оподаткування ПДВ.

*Довідково.* Ці ФОП до 11.09.2018 перебували на обліку в Центральній об'єднаній ДПІ м. Харкова ГУ ДФС у Харківській області, з 12.09.2018 – у Центральному управлінні ГУ ДФС у Харківській області. До 01.04.2016 ФОП були платниками єдиного податку в розмірі 5 відс., з 01.04.2016 – платниками єдиного податку в розмірі 3 відс. і з 01.04.2016 зареєстровані як платники ПДВ (базовий звітний період подання податкових декларацій з ПДВ – календарний місяць).

**За розрахунками, проведеними Рахунковою палатою на підставі даних податкових декларацій з ПДВ, втрати доходів державного бюджету внаслідок безпідставно застосованих пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я цими ФОП протягом періоду, що досліджувався, становили 4 511,9 тис. грн (ФОП Феськова І. А. – 2 277,8 тис. грн, ФОП Феськов О. М. – 2 129,5 тис. грн, ФОП Довжанський М. Л. – 104,6 тис. грн<sup>27</sup>) (додаток 4).**

**Документальні перевірки ФОП Феськової І. А., Феськова О. М. і Довжанського М. Л. у 2016–2017 роках і за 9 місяців 2018 року територіальними органами ДФС не проводились. Під час камеральних перевірок у частині правомірності користування податковою пільгою з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я порушень не встановлено.**

*Довідково.* За поясненнями, наданими заступником начальника управління податків і зборів з фізичних осіб – начальником відділу контрольно-перевірочної роботи фізичних осіб ГУ ДФС у Харківській області, відповідно до наказів ДФС від 09.07.2015 № 484 "Про функціональні повноваження структурних підрозділів територіальних органів ДФС", від 19.10.2016 № 875 "Про функціональні повноваження структурних підрозділів територіальних органів ДФС" функції контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати ПДВ платниками податків – ФОП; аналізу фінансово-господарської діяльності платника податків за показниками податкової та фінансової звітності, товарно-грошовими потоками, схем ухилення від оподаткування та внесення пропозицій щодо доцільності проведення документальних перевірок платників податків закріплено за підрозділом доходів і зборів з фізичних осіб (податків і зборів з фізичних осіб) Центральної ОДПІ м. Харкова. Пропозицій щодо проведення документальних позапланових перевірок ФОП Феськова О. М. і ФОП Феськової І. А. у зв'язку з наявністю ризиків неправомірного використання пільг з ПДВ та щодо включення їх до плану-графіка документальних перевірок від Центральної ОДПІ м. Харкова до управління податків і зборів з фізичних осіб ГУ ДФС у Харківській області не надходило.

Тільки під час аудиту Рахункової палати ГУ ДФС у Харківській області листом від 11.01.2019 № 317/8/20-40-13-04-06 до ДФС надано пропозиції щодо включення ФОП Феськова О. М. та ФОП Феськової І. А. до плану-графіка документальних планових перевірок платників податків на лютий 2019 року.

*Довідково.* ДФС повідомлено (лист від 25.01.2019 № 1791/5/99-99-06-03-01-01-16), що надіслано звернення до МОЗ (лист від 18.01.2019 № 1168/5/99-99-13-01-02-16) як головного органа в системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері охорони здоров'я, з проханням надати інформацію про правомірність віднесення ФОП до закладів охорони здоров'я. Після отримання від МОЗ відповіді ДФС буде розглянуто питання включення ФОП Феськова О. М. і ФОП Феськової І. А. до плану-графіка проведення документальних планових перевірок на 2019 рік.

<sup>27</sup> Розрахунок сум податкової пільги з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я ФОП Довжанського М. Л. проведено на підставі даних ДФС, оскільки ГУ ДФС у Миколаївській області не визначено об'єктом цього аудиту.

Отже, внаслідок неналежного виконання службовими особами підрозділів адміністрування податків і зборів з фізичних осіб Центральної ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС у Харківській області (з 12.09.2018 і до моменту завершення аудиту – Центральне управління ГУ ДФС у Харківській області) та ДПІ у Центральному районі м. Миколаєва (з вересня 2018 року і до моменту завершення аудиту – Миколаївське управління ГУ ДФС у Миколаївській області)<sup>28</sup> своїх службових обов'язків щодо контролю за своєчасністю, достовірністю та повнотою нарахування і сплати ПДВ платниками податків – ФОП, які здійснювали медичну практику, втрати державного бюджету через безпідставне застосування податкової пільги з ПДВ за кодом 14010409 (14060409) становили **4 407,3 і 104,6 тис. грн відповідно. Такі дії містять ознаки службової недбалості (стаття 367 Кримінального кодексу України від 05.04.2001 № 2341).**

*Довідково.* Згідно із пунктами 3 і 4 примітки статті 364 Кримінального кодексу України істотною шкодою у статтях 364, 364<sup>1</sup>, 365, 365<sup>2</sup>, 367 вважається така шкода, яка в сто і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян, тяжкими наслідками у статтях 364–367 вважаються такі наслідки, які у двісті п'ятдесят і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Крім того, встановлено, що серед ФОП – платників ПДВ, що здійснюють медичну практику, є такі, у яких ліцензія на право провадження цієї господарської діяльності відсутня. За наданою ДФС інформацією, відсутність ліцензій пояснюється тим, що окремі ФОП фактично здійснювали інший вид діяльності або діяльність з надання медичних послуг не здійснювали та пільгами не користувалися.

Водночас протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року **заходи внутрішнього аудиту** щодо забезпечення обґрунтованості надання пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я підрозділами внутрішнього аудиту ДФС і територіальних органів ДФС **не планувались та не проводилися.**

Встановлено також, що протягом періоду, що досліджувався, ДФС не здійснювались заходи щодо обміну інформацією з МОЗ або іншими державними органами з метою контролю за правомірністю застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я.

Таким чином, ДФС та її територіальними органами не забезпечено належного контролю за правомірністю застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я, внаслідок чого є ризику недонадходження до державного бюджету ПДВ. Так, за результатами вибіркового аналізу податкової звітності з ПДВ, яка подавалася протягом періоду, що досліджувався, суб'єктами господарювання, які здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я, встановлено ризику недонадходжень з ПДВ до державного бюджету на загальну суму, за розрахунками, **6,2 млн грн, з**

<sup>28</sup> Згідно з даними ДФС ФОП Довжанський М. Л. зареєстрований платником ПДВ з 01.01.2018 та перебував на обліку в ДПІ у Центральному районі м. Миколаєва (з вересня 2018 року і до моменту завершення аудиту – Миколаївське управління ГУ ДФС у Миколаївській області).



них суб'єктами господарювання – юридичними особами – 1,7 млн грн, ФОП – 4,5 млн гривень.

### *3.3. Взаємодія державних органів під час прогнозування недонадходжень до державного бюджету податку на додану вартість за рахунок податкових пільг за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я та здійснення контролю за правомірністю застосування цих податкових пільг*

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

З метою ідентифікації передбачених законодавством податкових пільг, в тому числі податкових пільг з ПДВ, керівництвом ДФС затверджувались довідники, що містили виключно переліки, описи та присвоєні коди. Відповідно до цих довідників у 2016 році пільзі, передбаченій підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу, присвоєно код 14010409, у 2017–2018 роках – 14060409 (операції з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також постачання послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства, крім послуг, вказаних у підпунктах "а" – "о" підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу).

Розрахунок недонадходжень доходів бюджету від надання податкових пільг здійснювався Мінфіном<sup>29</sup> на підставі даних зведеної інформації ДФС про суми податкових пільг, що є недонадходженнями доходів бюджету в розрізі кодів пільг і видів платежів<sup>30</sup>. Зокрема, за позиціями щодо податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, розмір яких залежить від інфляційних змін, **враховувався прогнозний індекс споживчих цін на відповідний рік.**

При прогнозуванні обсягів такої податкової пільги Мінфін не надсилав запитів щодо отримання інформації про стан розвитку медичної галузі від інших державних органів. Як наслідок, **інші фактори, які мають вплив на обсяги цієї податкової пільги, Мінфіном не враховувались.** Зокрема, це

<sup>29</sup> Лист Мінфіну від 21.01.2019 № 11310-08-7/1590.

<sup>30</sup> Звіти формувались ДФС відповідно до наказів Міндоходів від 16.07.2013 № 274 "Про формування звітності щодо податкових та митних пільг" і ДФС від 14.12.2016 № 1017 "Про формування звітності щодо податкових та митних пільг" (після втрати чинності наказом № 274).

стосується **обсягів надання послуг з охорони здоров'я, які з року у рік зростали.**

Так, за даними Держстату, обсяги наданих послуг з охорони здоров'я у 2017 році становили **3 327,8 млн грн**, що на **27,3 відс.** більше, ніж у 2016 році (**2 613,5 млн грн**), а в 2018 році – **4 377,2 млн грн**, що на **31,5 відс.** більше, ніж у 2017 році. Отже, незважаючи на значне зростання обсягів надання послуг з охорони здоров'я протягом 2016–2018 років, Мінфіном не враховувався цей чинник при прогнозуванні недонадходжень до державного бюджету від надання пільги з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, **що негативно впливало на точність прогнозних показників.**

Фактичні обсяги податкової пільги за кодом 14010409 (14060409) згідно з даними зведеної інформації ДФС у 2016–2017 роках **суттєво відрізнялись** від їх прогнозованих обсягів, розрахованих Мінфіном, – **40 і 24 відс.** відповідно. Враховуючи, що відхилення між прогнозованими обсягами податкової пільги на 2018 рік та її фактичними обсягами за 9 місяців цього ж року становили **4,4 відс.**, є підстави вважати, що **за рік показники також матимуть суттєві відмінності** (табл. 7).

Таблиця 7

**Аналіз даних про прогнозовані та фактичні суми недонадходжень до державного бюджету від надання податкових пільг з ПДВ за кодом 14010409 (14060409)**

Показники		млн грн		
		2016 рік	2017 рік	2018 рік
Прогнозована сума втрат бюджету за даними Мінфіну		911,9	1 383,6	1 707,8
Фактичні втрати бюджету всього за кодом пільги (за даними ДФС)		1 276,8	1 716,4	1 633,2*
Відхилення сум фактичних недонадходжень до прогнозованих	(+/-)	364,9	332,8	-74,6
	(%)	<b>140,0</b>	<b>124,0</b>	<b>95,6</b>

\* За 9 місяців 2018 року.

Крім того, встановлено, що за відсутності оприлюдненого МОЗ актуального переліку ліцензіатів, а також інформації про види діяльності (спеціальності), що мають право здійснювати заклади охорони здоров'я відповідно до отриманих ліцензій, протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року до МОЗ **не надходило жодного звернення від ДФС щодо підтвердження наявності у суб'єктів господарювання ліцензій на провадження господарської діяльності з медичної практики та спеціальностей за такими ліцензіями.**

Аудит засвідчив, що через відсутність реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я державні органи, суб'єкти господарювання для отримання інформації про наявність акредитаційних сертифікатів у закладах охорони здоров'я звертались із запитом до МОЗ. Так, **лише з жовтня 2017 року по березень 2018 року** (за інші періоди відомості в МОЗ відсутні) до МОЗ **надійшло 14 запитів**, зокрема, від правоохоронних органів – 5, від фізичних осіб – 7 та 2 адвокатські запити.

Слід зазначити, що відповідно до пункту 6 постанови Кабінету Міністрів України від 25.04.2018 № 411 "Деякі питання електронної системи охорони здоров'я" МОЗ зобов'язано забезпечити створення, функціонування, фінансування центральної бази даних електронної системи охорони здоров'я та передачу НЗСУ до 01.01.2019 майнових прав на програмне забезпечення центральної бази даних. Проте, за інформацією НЗСУ, станом на **21.01.2019 передачу від МОЗ до НЗСУ майнових прав на програмне забезпечення центральної бази даних системи охорони здоров'я не завершено.**

*Довідково.* Електронна система охорони здоров'я передбачає, зокрема, ведення Реєстру суб'єктів господарювання у сфері охорони здоров'я, що містить інформацію про заклади охорони здоров'я, ФОП, які мають ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики, та лабораторії, які уклали або мають намір подати заяву про укладення договору за програмою медичних гарантій або залучені надавачами медичних послуг до надання медичних послуг (підпункт 3 пункту 20 Порядку функціонування електронної системи охорони здоров'я, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25.04.2018 № 411 "Деякі питання електронної системи охорони здоров'я").

При цьому головна проблема функціонування електронної системи охорони здоров'я – неможливість на даний час інтеграції її до інших державних інформаційних систем та реєстрів, зокрема, до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, Реєстру місць провадження діяльності з оптової та роздрібною торгівлі лікарських засобів.

*Довідково.* За інформацією НЗСУ, причини – технічна невідповідність окремих державних інформаційних реєстрів, відсутність належного рівня захисту тощо; необхідність розроблення порядків, меморандумів, протоколів щодо обміну інформацією, що потребує погодження з власниками систем і реєстрів та їх затвердження в установленому порядку.

**Отже, протягом періоду, що досліджувався, Мінфіном, МОЗ, ДФС не забезпечено належного обміну інформацією про діяльність закладів охорони здоров'я, що негативно вплинуло на точність прогнозування недонадходжень до державного бюджету за рахунок застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я, на ефективність контролю за діяльністю закладів охорони здоров'я – ліцензіатів і обґрунтованістю застосування ними цієї пільги.**

#### **4. СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ НАСЛІДКИ ДІЇ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ З ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я**

Відповідно до статті 49 Конституції України **кожен має право на охорону здоров'я, медичну допомогу і медичне страхування**, держава створює умови для ефективного та доступного для всіх громадян медичного обслуговування.

За даними МОЗ, на кінець 2017 року мережа суб'єктів господарювання, які надавали послуги з охорони здоров'я, налічувала близько 11 тис. осіб, з них приватної форми власності – 7,2 тис. осіб, або майже 66 відс. загальної кількості (табл. 8).

**Мережа суб'єктів господарювання, які надавали послуги з охорони здоров'я протягом 2016–2017 років**

Показники	Кількість суб'єктів станом на	
	01.01.2017	01.01.2018
Підпорядковані МОЗ	3 480	3 502
Підпорядковані іншим міністерствам, відомствам	252	237
Приватні всього	6 836	7 224
в тому числі приватні кабінети лікаря	5 046	5 344
<b>Всього</b>	<b>10 568</b>	<b>10 963</b>

Рахунковою палатою на основі офіційної звітності Казначейства, Держстату та матеріалів аудиту ДФС проаналізовано структуру сукупних витрат на охорону здоров'я (видатки за рахунок бюджетів усіх рівнів на фінансування закладів з охорони здоров'я та отримані ними кошти за надані платні послуги з охорони здоров'я) у 2016–2017 роках і протягом 9 місяців 2018 року (табл. 9).

Таблиця 9

**Інформація про обсяги витрат на охорону здоров'я у розрізі різних джерел фінансування у 2016–2017 роках і протягом 9 місяців 2018 року**

млн грн

Період	К-сть захворювань, уперше зареєстрованих (тис.)	Всього витрат	У тому числі за рахунок:					Середні витрати на лікування одного захворювання (грн)
			фінансування із загального фонду бюджетів усіх рівнів			наданих послуг		
			всього	у тому числі:		всього*	з них платниками ПДВ	
державний бюджет	місцеві бюджети							
2016 рік	27 361,4	85 122,0	64 416,7	11 118,1	53 298,6	20 705,3	5 896,3	3 111,0
2017 рік	26 614,5	118 896,2	87 889,8	15 207,1	72 682,7	31 006,4	11 496,2	4 467,3
9 міс. 2018 року	–	89 408,2	65 413,1	8 704,9	56 708,2	23 995,1	10 780,5	–
<b>Разом</b>	–	<b>293 426,4</b>	<b>217 719,6</b>	<b>35 030,1</b>	<b>182 689,5</b>	<b>75 706,8</b>	<b>28 173,0</b>	–

\* Включає суми:

- надходжень до спеціальних фондів державного і місцевого бюджетів (доходи державних і комунальних закладів охорони здоров'я, отримані за надані платні послуги (2016 рік – 11 086,9 млн грн, 2017 рік – 14 502,8 млн грн, 9 міс. 2018 року – 10 297,6 млн грн);
- задекларованих обсягів доходів юридичних осіб, які перебували на спрощеній системі оподаткування та надавали послуги з охорони здоров'я (2016 рік – 1 884,9 млн грн, 2017 рік – 2 504,2 млн грн, 9 міс. 2018 року – 2 535,3 млн грн);
- задекларованих обсягів доходів ФОП, які перебували на спрощеній системі оподаткування та надавали послуги з охорони здоров'я (2016 рік – 1 837,2 млн грн, 2017 рік – 2 503,2 млн грн, 9 міс. 2018 року – 381,7 млн грн);
- обсягів доходів інших закладів охорони здоров'я – платників ПДВ, які надавали послуги з охорони здоров'я (2016 рік – 5 896,3 млн грн, 2017 рік – 11 496,2 млн грн, 9 міс. 2018 року – 10 780,5 млн гривень).

Отже, протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року медична галузь України майже **74,1 відс.** фінансування отримала із загального фонду державного і місцевих бюджетів, **12,2 відс.** – це кошти спеціального фонду, який формувався за рахунок надання закладами охорони здоров'я державної і комунальної форм власності платних послуг з охорони здоров'я, **13,7 відс.** – кошти, отримані приватними закладами охорони здоров'я за надання зазначених платних послуг. При цьому кошти, отримані закладами охорони

здоров'я – платниками ПДВ за надання послуг з охорони здоров'я, становили не більш як **9,6 відсотка**.

Слід зазначити, що за 2017 рік обсяги фінансування медичної галузі порівняно з 2016 роком зросли майже на **40 відс.**, а середні витрати на лікування одного захворювання – на **43,5 відс.**, що на 30 відсоткових пунктів вище, ніж загальний рівень інфляції за цей період (13,7 відсотка.).

Протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року платниками ПДВ, які здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я, загалом застосовано податкових пільг за кодом 14010409 (14060409) у сумі **понад 4,6 млрд грн, або 6,1 відс.** загальної суми, отриманої закладами охорони здоров'я від надання платних послуг з охорони здоров'я. При цьому розмір суми цієї пільги з року в рік збільшується. Так, у 2016 році податкова пільга за кодом 14010409 становила 1,3 млрд грн, що на **30,7 відс. більше**, ніж у 2015 році (0,9 млрд грн), у 2017 році – 1,7 млрд грн, що на **23,5 відс. більше**, ніж у 2016 році, за 9 місяців 2018 року – 1,6 млрд грн, що на **25 відс. більше**, ніж за аналогічний період 2017 року (1,2 млрд гривень).

Запровадження податкових пільг з ПДВ на послуги з охорони здоров'я має на меті **зниження їх вартості для отримувачів, а отже, послуги з охорони здоров'я для населення стануть більш доступними**. Наявність таких податкових пільг в Україні відповідає вимогам європейського законодавства, зокрема статті 132 глави 2 Директиви Ради № 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28.11.2006 року.

*Довідково. Згідно з підпунктами "b" та "c" пункту 1 статті 132 глави 2 Директиви Ради № 2006/112/ЄС "Держави-члени звільняють від оподаткування такі операції:*

*(b) лікарняне й медичне лікування та тісно пов'язану з ним діяльність, що ведеться органами, що регулюються публічним правом, або за соціальних умов порівняних із тими, котрі є чинними для органів, що регулюються публічним правом, лікарнями, лікувальними або діагностичними центрами й іншими належним чином визнаними закладами подібного характеру;*

*(c) надання медичної допомоги при здійсненні професійної медичної та парамедичної діяльності в обов'язі, визначеному відповідною Державою-членом".*

Водночас аналіз результатів проведених Держстатом спостережень щодо рівня доступності медичної допомоги у 2016–2017 роках<sup>31</sup> засвідчив, що для чверті населення України послуги з охорони здоров'я недоступні. Так, кількість домогосподарств, у яких хто-небудь із членів протягом 2016 року за потреби не зміг отримати медичну допомогу, придбати ліки та медичне приладдя, становила **22,7 відс.**, протягом 2017 року – **29,1 відсотка**.

У 2017 році кількість домогосподарств, у яких хто-небудь із членів за потреби не зміг скористатись послугами з охорони здоров'я, збільшилась майже за всіма найпоширенішими видами таких послуг порівняно з 2016 роком. Наприклад, у 2017 році не змогли відвідати стоматолога на **22,1 відс.** домогосподарств більше, ніж у 2016 році, зробити протезування – на **42,9 відс.**, провести медичне обстеження – на **26,2 відс.**, отримати лікувальні процедури – на **30,1 відс.**, отримати лікування у стаціонарі – майже в **2 рази**. Лише показник кількості домогосподарств, члени яких не змогли відвідати лікаря, зменшився на **4,8 відсотка**. При цьому **головна причина відмови від отримання медичної допомоги – занадто висока вартість послуг**.

<sup>31</sup> За інформацією Держстату, дані за 2018 рік будуть підготовлені у березні 2019 року.

*Довідково.* Із зазначених домогосподарств через занадто високу вартість послуг не змогли відвідати лікаря у 2016 році – 77,9 відс., у 2017 році – 74,0 відс.; відвідати стоматолога – 95,7 і 98,0 відс. відповідно; зробити протезування – 98,2 і 99,2 відс. відповідно; провести медичні обстеження – 92,6 і 93,0 відс. відповідно; отримати лікувальні процедури – 95,7 і 93,1 відс. відповідно; отримати лікування у стаціонарі – 94,7 і 98,0 відс. відповідно.

У 2017 році витрати домогосподарств на оплату послуг з охорони здоров'я також збільшилися порівняно з 2016 роком, однак частка таких витрат у загальних грошових витратах зменшилась. Так, якщо у 2016 році витрати домогосподарств на оплату цих послуг у середньому становили **95,7 грн на місяць (2,1 відс. загальних грошових витрат)**, то у 2017 році – **110,7 грн на місяць (1,9 відс. загальних грошових витрат)**. Середньомісячні витрати домогосподарств у II півріччі 2018 року збільшилися до **140 грн на місяць**, а їхня частка в загальних грошових витратах становила **2,0 відсотка**.

Рівень доступності медичної допомоги, вчасне і якісне лікування громадян в Україні переважно залежать від ефективності діяльності державних і комунальних закладів охорони здоров'я. Однак протягом періоду, що досліджувався, правове врегулювання діяльності державних і комунальних закладів охорони здоров'я, зокрема в частині надання платних послуг з охорони здоров'я, було недосконалим. На час завершення аудиту детальні і чіткі стандарти щодо якості таких послуг та порядок визначення їх вартості не врегульовано нормативно-правовими актами.

Слід зазначити, що перелік платних послуг, які мають право надавати державні і комунальні заклади охорони здоров'я, затверджено Постановою № 1138, надання усіх інших видів медичної допомоги має забезпечуватись коштами відповідних бюджетів і надаватись на безоплатній основі. Загалом Постановою № 1138 передбачено **37 видів платних послуг** з охорони здоров'я, що можуть надаватися державними і комунальними закладами охорони здоров'я. Проте порядок контролю за дотриманням положень Постанови № 1138 не визначено, що створило передумови для порушень державними і комунальними закладами охорони здоров'я її вимог.

Рахунковою палатою вибірково проаналізовано рішення Київського міського виконавчого комітету з питань встановлення переліків та вартості послуг, що надаються окремими комунальними медичними закладами<sup>32</sup>. Так, згідно з прийнятим рішенням Київська міська клінічна лікарня № 7 отримала право надавати **280 платних послуг**, а Київська міська клінічна лікарня № 1 – **1 182 платні послуги**.

Слід зазначити, що обмеження у проведенні перевірок з питань дотримання суб'єктами господарювання вимог законодавства у сфері медицини, зокрема надання платних послуг з охорони здоров'я, не сприяло підвищенню якості та доступності цих послуг для населення.

<sup>32</sup> Розпорядження виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської адміністрації) від 26.02.2015 № 171 "Про встановлення тарифів на платні послуги з медичного обслуговування, які надаються лікувально-профілактичними комунальними закладами охорони здоров'я".

З 01.01.2018 в Україні впроваджується медична реформа. Зокрема, в рамках цієї реформи створена НСЗУ<sup>33</sup>.

Концепція реформування фінансової системи охорони здоров'я передбачає необхідність стандартизації медичних послуг за якістю і ціною. Реалізація такого підходу значною мірою врегулює питання обґрунтованого формування вартості послуг з охорони здоров'я.

Згідно з інформацією НСЗУ<sup>34</sup> протягом II півріччя 2018 року **укладено 623 договори** про медичне обслуговування населення (первинна медична допомога) за програмою медичних гарантій із закладами охорони здоров'я різної форми власності, за якими **виплати за надані послуги перевищили 3,4 млрд гривень**.

Відповідно до Закону України від 23.11.2018 № 2629 "Про Державний бюджет України на 2019 рік" НСЗУ у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, заплановано впровадження пілотного проекту з реалізації державних гарантій для амбулаторно-поліклінічної вторинної (спеціалізованої) медичної допомоги, на виконання якого передбачено **2 млрд гривень**.

Разом з тим на час завершення аудиту встановлено лише порядок надання та перелік медичних послуг з надання первинної медичної допомоги (Порядок № 504). Крім того, Постановою № 1075 затверджено методики розрахунків вартості послуг з медичного обслуговування, які є обов'язковими для розрахунку вартості послуг, що надаються за програмою медичних гарантій. **Методологічні засади фінансового забезпечення надання вторинної (спеціалізованої) медичної допомоги, а також формування вартості цих послуг на час завершення аудиту не визначено.**

*Довідково.* За інформацією НЗСУ, з метою запровадження пілотного проекту, а також тестування нового механізму оплати конкретного списку пріоритетних послуг амбулаторно-поліклінічної спеціалізованої допомоги, що надаватимуться за направленням від лікаря, який надає первинну медичну допомогу, розроблено відповідний проект постанови Кабінету Міністрів.

Слід зазначити, що тільки з 30.01.2018 Законом № 2168 **контроль якості надання медичних послуг** надавачами медичних послуг і систематичне проведення аналізу результатів та ефективності медичних послуг і лікарських засобів **покладено на центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я** (стаття 12). Водночас аудитом встановлено, що МОЗ не забезпечено підготовки пропозицій щодо внесення змін до Положення № 267 для покладання на Міністерство функцій забезпечення контролю за якістю наданих медичних послуг, запровадження стандартів медичних послуг, критеріїв їх якості, а також контролю за їх дотриманням. Отже, реальні механізми контролю якості медичних послуг не сформовано і такий контроль не здійснюється.

**Таким чином, у зв'язку з проведенням в Україні медичної реформи кількість платників ПДВ та обсягів проведених ними операцій з постачання послуг з охорони здоров'я буде стрімко зростати, а отже,**

<sup>33</sup> Створена відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1101 "Про утворення Національної служби здоров'я України", дата запису в Єдиному державному реєстрі про проведення державної реєстрації юридичної особи – 30.03.2018.

<sup>34</sup> Лист НСЗУ від 21.01.2019 № 331/4-08-19.

збільшаться і суми отриманих ними податкових пільг з ПДВ за такими операціями, що потребує створення ефективної системи контролю за обґрунтованістю застосування закладами охорони здоров'я податкових пільг з ПДВ.

Протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року медична галузь України отримала з різних джерел 293,4 млрд грн, з них за рахунок плати за надані послуги з охорони здоров'я – 75,7 млрд грн, при цьому платниками ПДВ надано послуг на 28,2 млрд. грн і отримано понад 4,6 млрд грн податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я.

Водночас в Україні відсутній належний контроль за формуванням вартості надання платних послуг з охорони здоров'я державними та комунальними закладами з охорони здоров'я, а також за якістю надання цих послуг. Як наслідок, у 2016–2017 роках майже для чверті населення послуги з охорони здоров'я були недоступні.

## ВИСНОВКИ

**1. Протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року органи державної влади не забезпечили створення дієвої системи контролю за дотриманням законодавства закладами охорони здоров'я, які користувалися податковими пільгами з податку на додану вартість (далі – ПДВ) при постачанні послуг з охорони здоров'я. Як наслідок, є ризики неправомірного застосування платниками податків цих пільг.**

1.1. ДФС не забезпечено належного контролю за повнотою обліку та правильністю визначення платниками податків застосованих ними податкових пільг з ПДВ при здійсненні операцій з постачання послуг з охорони здоров'я, а також сум таких пільг. Згідно з інформацією ДФС протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року платниками ПДВ, які здійснювали такі операції, загалом застосовано податкових пільг з ПДВ на понад 4,6 млрд грн, при цьому суми цієї пільги з року в рік зростали майже на третину.

Водночас аудитом встановлено численні випадки зазначення закладами охорони здоров'я в податкових деклараціях з ПДВ та у звітах про суми податкових пільг недостовірних даних, що призводило до викривлення узагальненої звітної інформації про суми податкових пільг за ці послуги.

Крім того, ДФС та її територіальними органами не забезпечено належного контролю за правомірністю застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я. **Вибірковий аналіз податкових декларацій з ПДВ і звітів про суми податкових пільг, що подавалися суб'єктами господарювання, які надавали послуги з охорони здоров'я, засвідчує ризики недонадходжень з ПДВ до державного бюджету (за розрахунками, 6,2 млн грн) через неправомірне застосування податкової пільги, а також неправомірне декларування платниками ПДВ від'ємного значення різниці між сумою податкових зобов'язань та сумою податкового кредиту поточного звітного періоду, внаслідок чого сформовано ПДВ до відшкодування або перенесення податкового кредиту на наступні звітні періоди на загальну суму 108,6 млн гривень.**



1.2. За розрахунками, проведеними Рахунковою палатою на підставі офіційної звітності Казначейства, Держстату та матеріалів аудиту в ДФС, встановлено, що протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року медичною галуззю України отримано з різних джерел **293,4 млрд грн, з них 75,7 млрд грн – за рахунок плати за надані послуги з охорони здоров'я.** При цьому менше **9 відс. суб'єктів** господарювання, які провадили діяльність з медичної практики, зареєстровані як платники ПДВ та надали послуг з охорони здоров'я **на 28,2 млрд гривень.**

У зв'язку із проведенням в Україні медичної реформи кількість платників ПДВ та обсяги проведених ними операцій з постачання послуг з охорони здоров'я будуть стрімко зростати, а отже, збільшаться і суми отриманих ними податкових пільг з ПДВ за такими операціями.

Водночас результати аудиту засвідчили, що в Україні відсутній належний державний контроль за формуванням вартості надання платних послуг з охорони здоров'я державними та комунальними закладами охорони здоров'я, а також за якістю їх надання.

Аналіз проведених Держстатом спостережень щодо доступності медичної допомоги у 2016–2017 роках свідчить, що для чверті населення України послуги з охорони здоров'я недоступні. Так, кількість домогосподарств, у яких хто-небудь із членів за потреби не зміг отримати медичну допомогу, придбати ліки та медичне приладдя, у 2016 році становила **22,7 відс.**, 2017 році – **29,1 відсотка.** Головна причина, через яку члени домогосподарств не змогли отримати медичну допомогу, – **занадто висока вартість цих послуг.**

**2. Нормативно-правові акти, що регулювали питання застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я, а також ліцензування господарської діяльності з медичної практики та контролю за діяльністю закладів охорони здоров'я, у дослідженому періоді були неузгодженими та недосконалыми.**

2.1. Поняття "інваліди", "діти-інваліди", що вживаються в підпункті 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України, **не приведено у відповідність із Законом України від 19.12.2017 № 2249 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України",** яким, зокрема, внесено зміни до Закону України від 06.10.2005 № 2961 "Про реабілітацію осіб з інвалідністю в Україні" у частині заміни слів "інваліди", "діти-інваліди" відповідно словами **"особа з інвалідністю", "дитина з інвалідністю",** отже, питання потребує правового врегулювання.

Крім того, поняття **"послуги з охорони здоров'я, що постачаються закладами охорони здоров'я",** яке вживається в підпункті 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України, **не визначено** ні цим Кодексом, ні Основами законодавства України про охорону здоров'я від 19.11.1992 № 2801, що призводить до неоднозначного його тлумачення та застосування.

2.2. Податковий кодекс України не містить визначення поняття **"медичний заклад із поліпшеним сервісним обслуговуванням"** та/або посилян на інші нормативно-правові акти щодо критеріїв віднесення закладу охорони здоров'я до медичного закладу із поліпшеним сервісним обслуговуванням, медичні послуги якого не звільняються від оподаткування ПДВ (підпункт "і" підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України). ДФС також не надано роз'яснень з цього питання.

Аудитом встановлено, що **роз'яснення щодо визначення поняття "поліпшене сервісне обслуговування у медичних закладах" надано МОЗ 20 років тому** в листі від 12.03.1999 № 10.03.68/252 у зв'язку з тим, що цей термін вжито в пункті 12 додатка до постанови Кабінету Міністрів України від 05.10.1998 № 1602 "Про послуги з охорони здоров'я, операції з надання яких закладами охорони здоров'я, які мають спеціальний дозвіл на надання таких послуг, звільняються від обкладення податком на додану вартість", прийнятої на виконання статті 5 Закону України від 03.04.1997 № 168 "Про податок на додану вартість". Однак цей Закон і постанова **втратили чинність з 01.01.2011** після прийняття Податкового кодексу України.

2.3. Згідно із статтею 15 Основ законодавства України про охорону здоров'я **центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я (МОЗ), не є органом охорони здоров'я**. Разом з тим статтями 8, 14<sup>1</sup>, 16, 19, 30, 32–34, 35<sup>1</sup>, 35<sup>6</sup>, 44, 48, 49, 51, 52, 53<sup>1</sup>, 54, 59, 67, 69, 72, 74, 74<sup>1</sup>, 75 Закону визначаються повноваження цього центрального органу виконавчої влади. Отже, **стаття 15 Основ законодавства України про охорону здоров'я потребує правового врегулювання**.

2.4. Відповідно до частини п'ятої статті 16 Основ законодавства України про охорону здоров'я (у редакції Закону України від 19.10.2017 № 2168 "Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення", що набрав чинності з **30.01.2018**) заклади охорони здоров'я **можуть добровільно проходити акредитацію** в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Водночас пунктом 2 Порядку акредитації закладу охорони здоров'я, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15.07.1997 № 765, визначено, що **акредитації підлягають всі заклади охорони здоров'я незалежно від форми власності**, крім аптечних, акредитація яких може здійснюватися на добровільних засадах.

Згідно з підпунктом 2 пункту 12 Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з медичної практики, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 02.03.2016 № 285, суб'єкт господарювання, який є закладом охорони здоров'я, **повинен пройти акредитацію закладу охорони здоров'я** в порядку, встановленому постановою Кабінету Міністрів України від 15.07.1997 № 765 "Про затвердження Порядку акредитації закладу охорони здоров'я".

При цьому Кабінетом Міністрів України **тільки 13.03.2019** прийнято постанову за № 215 "Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 15 липня 1997 р. № 765 і від 2 березня 2016 р. № 285" (**набрала чинності з 20.03.2019**), якою внесено зміни до Порядку акредитації закладу охорони здоров'я та Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з медичної практики **в частині проведення акредитації закладів охорони здоров'я на добровільних засадах**.

Отже, **Кабінетом Міністрів України не забезпечено своєчасного виконання вимог Закону України "Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення"** щодо приведення у відповідність із цим Законом своїх нормативно-правових актів протягом трьох місяців з дня набрання ним чинності.

2.5. Поняття "медична практика", яке вживається в Основах законодавства України про охорону здоров'я та Законі України від 02.03.2015 № 222 "Про ліцензування видів господарської діяльності", **не визначено**, що призводить до неоднозначного його тлумачення та застосування.

2.6. Постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2008 № 843 затверджено критерій, за яким оцінюється ступінь ризику від провадження діяльності у сфері охорони здоров'я для безпеки життя і здоров'я населення та визначається періодичність здійснення планових заходів державного нагляду (контролю). Пунктом 6 критерію передбачено, що планові заходи державного нагляду (контролю) за діяльністю суб'єктів господарювання з високим ступенем ризику здійснюються **не частіше одного разу на рік, що не відповідає вимогам частини другої статті 5** Закону України від 05.04.2007 № 877 "Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності", якою встановлено: планові заходи державного нагляду (контролю) здійснюються органом державного нагляду (контролю) за діяльністю суб'єктів господарювання, яка віднесена до високого ступеня ризику, **не частіше одного разу на два роки**.

**3. МОЗ протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року не забезпечено належного виконання повноважень щодо ліцензування господарської діяльності з медичної практики, акредитації закладів охорони здоров'я, а також контролю за дотриманням ліцензіатами вимог Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з медичної практики та вимог законодавства у сфері охорони здоров'я, що створювало ризики неякісного надання послуг з охорони здоров'я, а також необґрунтованого отримання закладами охорони здоров'я пільг з ПДВ за операціями з постачання таких послуг.**

3.1. Рахунковою палатою виявлено **884 суб'єкти господарювання**, які, за даними МОЗ, мали діючу ліцензію протягом періоду, що досліджувався, а за даними ДФС, припинили свою діяльність (державна реєстрація припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця) до 01.01.2016.

При цьому відповідно до пункту 3 частини другої статті 16 Закону України "Про ліцензування видів господарської діяльності" підставою для прийняття рішення про анулювання ліцензії є, зокрема, наявність у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань відомостей про державну реєстрацію припинення юридичної особи (державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця). Таким чином, **МОЗ не забезпечено належного виконання вимог цього Закону в частині анулювання ліцензій на провадження господарської діяльності з медичної практики у разі державної реєстрації припинення діяльності ліцензіатами. Як наслідок, є ризики використання цих ліцензій надалі при провадженні ліцензіатами незаконної діяльності без відповідної державної реєстрації та обліку в територіальних органах ДФС.**

3.2. **Оприлюднені на офіційному сайті МОЗ до 2017 року рішення про видачу, анулювання, переоформлення ліцензій та внесення змін до даних про ліцензіата не містять відомостей щодо видів діяльності (спеціальностей), які мають право здійснювати заклади охорони здоров'я відповідно до**

виданих їм ліцензій, що ускладнювало контроль територіальних органів ДФС за правомірністю декларування закладами охорони здоров'я пільги з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я, на застосування якої передбачено обмеження за окремими видами послуг з охорони здоров'я, встановлені підпунктами "а" – "о" підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України.

3.3. За 2013–2018 роки **не створено** передбаченого постановою Кабінету Міністрів України від 15.07.1997 № 765 "Про затвердження Порядку акредитації закладу охорони здоров'я" **реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я**. Відповідно до наданих МОЗ пояснень реєстр не впроваджено через відсутність коштів. При цьому аудит засвідчив, що протягом періоду, який досліджувався, **пропозиції МОЗ щодо потреби у видатках на розроблення реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я надавались Мінфіну лише на 2017 рік**.

3.4. Рахунковою палатою під час вибіркового опрацювання документів, наданих закладами охорони здоров'я на розгляд Головної акредитаційної комісії при МОЗ у 2016–2017 роках для присвоєння категорії та отримання акредитаційного сертифіката, **встановлено непоодинокі випадки недотримання акредитаційними комісіями двомісячного строку проведення експертної оцінки**, визначеної абзацом другим пункту 6 Порядку акредитації закладу охорони здоров'я, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15.07.1997 № 765, а також передбаченого пунктом 8 Порядку місячного терміну прийняття рішення про акредитацію закладу та присвоєння йому певної акредитаційної категорії або про відмову в акредитації.

3.5. Аудит засвідчив, що протягом досліджуваного періоду, **МОЗ проводились планові заходи державного нагляду (контролю) лише у ІV кварталі 2016 року**. Незважаючи на набрання чинності з 22.04.2016 Ліцензійними умовами провадження господарської діяльності з медичної практики, **заходи державного нагляду (контролю) щодо закладів охорони здоров'я МОЗ на ІІІ квартал 2016 року не планувались і не проводились**.

У 2017–2018 роках заплановані заходи державного нагляду (контролю) не проводились у зв'язку із встановленням мораторію на проведення органами державного нагляду (контролю) планових заходів із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності.

У 2016 та 2017 роках МОЗ проведено **тільки по одному позаплановому заходу державного нагляду (контролю)**, у січні-вересні 2018 року – **вісім** на підставі відповідних наказів МОЗ. За результатами цих заходів у **100 відс. перевірених закладів охорони здоров'я виявлено порушення законодавства про охорону здоров'я**.

3.6. **МОЗ не приділяло належної уваги розгляду звернень громадян щодо законності діяльності окремих закладів охорони здоров'я**. Зокрема, за результатами вибіркової перевірки звернень громадян Рахунковою палатою виявлено заклади охорони здоров'я, які надавали послуги з реабілітації алко- та наркозалежних громадян за адресами, **не вказаними в ліцензії на провадження такої діяльності, а отже, їхня діяльність містила ризики незаконної діяльності і могла завдати шкоду здоров'ю громадян, які проходили реабілітацію**.

**4. ДФС протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року не забезпечено належної координації дій територіальних органів щодо контролю за обґрунтованістю та законністю застосування податкових пільг за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я.**

4.1. Аудитом встановлено непоодинокі випадки, коли платниками податків не дотримувались вимоги законодавства щодо обліку податкових пільг, що **призводило до викривлення даних ДФС про обсяги податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я.** Так, Рахунковою палатою здійснено вибірккову перевірку відповідності показників, задекларованих закладами охорони здоров'я в податкових деклараціях з ПДВ щодо обсягів звільнених від оподаткування ПДВ операцій з постачання послуг з охорони здоров'я, та сум отриманих пільг з ПДВ за цими операціями, вказаними у звітах про суми податкових пільг за відповідні періоди. За результатами перевірки виявлено **78 випадків за 65 платниками ПДВ**, у яких суми отриманих пільг з ПДВ, вказані у звітах про суми податкових пільг, суттєво відрізнялись (були як більше, так і менше) від розрахованих сум отриманих пільг з ПДВ згідно з даними податкових декларацій з ПДВ. При цьому **окремі платники ПДВ взагалі не розраховували суму податкової пільги**, а зазначали у звітах про суми податкових пільг задекларовані ними обсяги операцій, звільнених від оподаткування.

Крім того, встановлено **4 випадки, коли платниками податків не здійснювався належний облік податкових пільг у розрізі кодів**, зокрема отримані пільги з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я на загальну суму **10 млн грн** декларувалися за іншими кодами податкових пільг.

Слід зазначити, що серед перевірених під час аудиту територіальних органів ДФС тільки в ГУ ДФС в Івано-Франківській області в лютому 2018 року здійснювались заходи щодо уточнення даних про задекларовані платниками податків податкові пільги, в тому числі і з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я.

4.2. **Контроль за обґрунтованістю застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я та наявністю ліцензій на провадження господарської діяльності з медичної практики територіальними органами ДФС здійснювався тільки під час проведення документальних перевірок.**

Загалом протягом періоду, що досліджувався, територіальними органами ДФС проведено **773 документальні планові та позапланові перевірки платників податків – юридичних осіб**, які мали ліцензію на здійснення медичної практики, з них **138 перевірок платників, які декларували податкову пільгу з ПДВ**, за результатами яких встановлено порушення вимог законодавства щодо застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я лише в одного суб'єкта господарювання та донараховано ПДВ і штрафних санкцій у сумі **4,8 млн грн**, які в повному обсязі скасовано під час судового оскарження платником податків відповідних податкових повідомлень-рішень.

4.3. **Територіальними органами ДФС не забезпечено належного контролю за обґрунтованістю застосування податкової пільги з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я.** Рахунковою палатою за результатами вибіркової перевірки податкової звітності

**суб'єктів господарювання, які здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я, встановлено:**

- **два випадки**, коли у період відсутності ліцензії суб'єктами господарювання безпідставно задекларовано в податкових деклараціях з ПДВ обсяги зазначених операцій та, як наслідок, в порушення вимог підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України необґрунтовано застосовано податкові пільги з ПДВ на загальну суму **269,6 тис. грн;**

- випадок, коли закладом охорони здоров'я, який не сплачував ПДВ у зв'язку із отриманням цієї податкової пільги, упродовж 2017–2018 років (станом на 01.10.2018) **податкові накладні подавались і реєструвались в Єдиному реєстрі податкових накладних без зазначення детальної номенклатури послуг** продавця. За вказаний період цим платником податків за кодом 86.22 "Послуги у сфері спеціалізованої лікарської практики", який, зокрема, включає **косметологічну допомогу, що підлягає оподаткуванню ПДВ за ставкою 20 відс.**, здійснено постачання медичних послуг без урахування ПДВ на загальну суму **майже 7 млн грн**, а отже, є **ризик втрати близько 1,4 млн грн доходів державного бюджету внаслідок надання таких пільг з ПДВ;**

- **99 випадків**, коли платники податків, які здійснювали постачання послуг з охорони здоров'я, але не декларували обсягів операцій, що підлягають оподаткуванню за основною ставкою ПДВ, заявляли від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного періоду, **формуючи тим самим суми ПДВ до відшкодування або перенесення податкового кредиту на наступний звітний період (загалом 108,6 млн грн)**, що є порушенням вимог підпункту "б" пункту 198.5 статті 198 Податкового кодексу України. Як наслідок, за відсутності належного контролю територіальних органів ДФС, крім передбачених законодавством податкових пільг, ці платники ПДВ **мали можливість надалі без належних підстав занижувати на зазначену суму свої податкові зобов'язання з ПДВ за операціями, що оподатковуються за ставками 20 або 7 відс.;**

- у порушення вимог підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України, відповідно до якого звільняються від оподаткування операції з постачання послуг з охорони здоров'я **зкладами охорони здоров'я**, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також з постачання послуг **реабілітаційними установами** для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства, **зазначену пільгу застосовували окремі фізичні особи-підприємці**, які провадили господарську діяльність з медичної практики та згідно із законодавством **не належали до закладів охорони здоров'я та реабілітаційних установ**. Загалом виявлено **три фізичні особи-підприємці**, якими необґрунтовано застосовано таку пільгу в загальній сумі, за розрахунками, **4 511,9 тис. гривень**.

**Документальні перевірки** цих фізичних осіб-підприємців у 2016–2017 роках і за 9 місяців 2018 року територіальними органами ДФС **не проводились**, а під час камеральних перевірок у частині правомірності застосування податкової пільги з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я **порушень не встановлено**.

**5. Протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року Мінфіном, МОЗ, ДФС не забезпечено належного обміну інформацією з питань, які стосуються діяльності закладів охорони здоров'я.**

5.1. Мінфіном при прогнозуванні недонадходжень до державного бюджету за рахунок застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я **не враховувались**, зокрема, дані Держстату щодо динаміки обсягів фактично наданих послуг. Як наслідок, фактичні обсяги податкової пільги за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я згідно з даними зведеної інформації ДФС у 2016–2017 роках **суттєво відрізнялись від їх прогнозованих обсягів, розрахованих Мінфіном (40 і 24 відс. відповідно).**

5.2. Аудитом встановлено: незважаючи на відсутність оприлюдненого МОЗ актуального переліку ліцензіатів, а також інформації про види діяльності (спеціальності), що мають право здійснювати заклади охорони здоров'я відповідно до отриманих ліцензій, протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року ДФС **жодного разу не зверталась до МОЗ щодо підтвердження наявності у суб'єктів господарювання ліцензій на провадження господарської діяльності з медичної практики.**

5.3. МОЗ не забезпечено своєчасного виконання пункту 6 постанови Кабінету Міністрів України від 25.04.2018 № 411 "Деякі питання електронної системи охорони здоров'я", відповідно до якого Міністерство зобов'язано до 01.01.2019 передати Національній службі здоров'я України майнові права на програмне забезпечення центральної бази даних електронної системи охорони здоров'я.

При цьому, за інформацією Національної служби здоров'я України, головна проблема функціонування електронної системи охорони здоров'я – неможливість на даний час інтегрувати її до інших державних інформаційних систем та реєстрів.

## ПРОПОЗИЦІЇ

1. Поінформувати Верховну Раду України про результати аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я.

2. Відомості у формі рішення Рахункової палати про результати аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я надіслати Кабінету Міністрів України та запропонувати доручити Мінфіну, МОЗ та іншим заінтересованим центральним органам виконавчої влади підготувати пропозиції щодо внесення змін до:

- підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України в частині приведення понять "інваліди", "діти-інваліди" у відповідність із вимогами Закону України від 19.12.2017 № 2249 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України", а також визначення поняття "послуги з охорони здоров'я";

- нормативно-правових актів щодо критеріїв віднесення закладу охорони здоров'я до медичного закладу із поліпшеним сервісним обслуговуванням, медичні послуги якого не звільняються від оподаткування

ПДВ відповідно до підпункту "і" підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України;

- статті 15 Основ законодавства України про охорону здоров'я в частині віднесення до переліку органів охорони здоров'я центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я;

- Основ законодавства України про охорону здоров'я в частині визначення поняття "медична практика";

- пункту 6 критерію, за яким оцінюється ступінь ризику від провадження діяльності у сфері охорони здоров'я для безпеки життя і здоров'я населення та визначається періодичність здійснення планових заходів державного нагляду (контролю), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2008 № 843, у частині приведення його у відповідність із вимогами частини другої статті 5 Закону України від 05.04.2007 № 877 "Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" щодо періодичності здійснення планових заходів державного нагляду (контролю).

3. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я надіслати Міністерству охорони здоров'я України та рекомендувати:

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

- забезпечити виконання вимог пункту 13 постанови Кабінету Міністрів України від 17.12.2012 № 1216 "Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 15 липня 1997 р. № 765" щодо створення та функціонування реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я;

- прискорити передачу Національній службі здоров'я України майнових прав на програмне забезпечення центральної бази даних електронної системи охорони здоров'я відповідно до вимог пункту 6 постанови Кабінету Міністрів України від 25.04.2018 № 411 "Деякі питання електронної системи охорони здоров'я";

- забезпечити наповнення Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань відомостями про діючі ліцензії, видані до набрання чинності постановою Кабінету Міністрів України від 30.01.2019 № 47 "Про затвердження Порядку внесення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань відомостей про ліцензування виду господарської діяльності, документи дозвільного характеру";

- посилити контроль за діяльністю закладів охорони здоров'я в межах заходів державного нагляду (контролю).

4. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я надіслати Державній фіскальній службі України та рекомендувати:

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



- забезпечити систематичний і ефективний контроль за наявністю у суб'єктів господарювання ліцензій на здійснення медичної практики;

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

- забезпечити здійснення контрольних-перевірочних заходів закладів охорони здоров'я, які здійснювали постачання послуг з охорони здоров'я, але не декларували обсяги операцій, що підлягають оподаткуванню за основною ставкою ПДВ, заявляли від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного періоду, порушуючи тим самим вимоги підпункту "б" пункту 198.5 статті 198 Податкового кодексу України, а також фізичних осіб-підприємців, які в порушення вимог підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України застосували податкову пільгу з ПДВ за операціями з постачання послуг охорони здоров'я, та до 19.06.2019 повідомити Рахунковій палаті про результати цих перевірок.

5. Повідомити Генеральну прокуратуру України про виявлені під час аудиту ознаки кримінального правопорушення, передбаченого статтею 367 Кримінального кодексу України, вчиненого службовими особами підрозділів адміністрування податків і зборів з фізичних осіб Центральної ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС у Харківській області (з вересня і до завершення аудиту – Центральне управління ГУ ДФС у Харківській області) та ДПІ у Центральному районі м. Миколаєва (з вересня 2018 року і до завершення аудиту – Миколаївське управління ГУ ДФС у Миколаївській області), в результаті чого трьома фізичними особами-підприємцями безпідставно застосовано податкову пільгу з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я на суму 4 511,9 тис. гривень.

6. Оприлюднити рішення і Звіт на офіційному веб-сайті Рахункової палати.

Член Рахункової палати

Ц. Г. Огонь

**ПЕРЕЛІК**  
**послуг, на які не поширюється звільнення від оподаткування ПДВ**  
**відповідно до підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197**  
**Податкового кодексу**

- а) надання косметологічної допомоги, крім тієї, що надається за медичними показаннями;
- б) масаж для зміцнення здоров'я дорослого населення, корекції осанки тощо;
- в) проведення профілактичних медичних оглядів із підготовкою висновку про стан здоров'я на прохання громадян;
- г) проведення гігієнічної експертизи проектних матеріалів та попередніх проектних пропозицій, у тому числі щодо розміщення об'єкта, а також нормативної документації на нові технології виробництва продукції та нові види продукції за заявкою замовника, гігієнічна оцінка зразків нових видів продукції;
- г) надання консультаційної допомоги з питань проведення державної санітарно-гігієнічної експертизи;
- д) обстеження за заявкою замовника об'єктів, що будуються, реконструюються або функціонують, з метою їх відповідності санітарному законодавству;
- е) проведення за заявкою замовника токсиколого-гігієнічних, медико-біологічних, санітарно-гігієнічних, фізіологічних та інших обстежень з метою визначення безпеки продукції для здоров'я людини;
- є) видача суб'єктам господарювання дозволів на виробництво, використання, транспортування, зберігання, реалізацію, захоронення, знищення, утилізацію продукції і речовин вітчизняного та імпортного виробництва, що потенційно небезпечні для здоров'я людини;
- ж) надання юридичним і фізичним особам консультаційної допомоги з питань застосування законодавства про охорону здоров'я, в тому числі щодо забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення;
- з) проведення медичного огляду осіб для видачі:
  - дозволу на право отримання та носіння зброї громадянам, крім військовослужбовців і посадових осіб, носіння зброї якими передбачено законодавством;
  - відповідних документів на виїзд громадян за кордон за викликом родичів, що проживають у зарубіжних країнах, оздоровлення в зарубіжних лікувальних або санаторних закладах за власним бажанням, а також у службові відрядження (крім державних службовців, робота яких пов'язана з такими виїздами і які мають відповідні медичні документи);
  - посвідчення водія транспортного засобу;
- и) медичне обслуговування з'їздів, конференцій, симпозіумів, фестивалів, нарад, змагань тощо;
- і) медичне обслуговування громадян за їх бажанням у медичних закладах із поліпшеним сервісним обслуговуванням;

ї) організація медичного контролю осіб, які займаються фізичною культурою і спортом в оздоровчих закладах;

й) проведення профілактичних щеплень громадянам, які від'їжджають за кордон за викликом, для оздоровлення в зарубіжних лікувальних або санаторних закладах за власним бажанням, а також у туристичні подорожі (крім тих, що від'їжджають на лікування та в службові відрядження);

к) складення за заявками замовників санітарних паспортів радіотехнічних об'єктів та проведення досліджень для їх підтвердження;

л) проведення за заявками замовників державної санітарно-гігієнічної експертизи з акредитації та атестації підприємств, установ, організацій на право проведення токсиколого-гігієнічних, медико-біологічних, санітарно-гігієнічних та інших досліджень;

м) визначення за заявками замовника шкідливих і небезпечних факторів виробничого середовища, технологічного та трудового процесів, проведення досліджень для розробки засобів і заходів щодо усунення або зменшення їх небезпечної дії;

н) навчання за заявками замовників на робочих місцях фахівців підприємств, установ, організацій в установах санітарно-епідеміологічної служби, державних науково-дослідних інститутах гігієнічного та епідеміологічного профілю, а також фахівців підприємств, установ, організацій, проведення санітарно-гігієнічних та бактеріологічних досліджень;

о) надання за заявками замовників послуг з організації роботи відомчих санітарних лабораторій, оснащення їх медичною технікою (обладнанням, апаратурою, приладами); навчання на місці фахівців таких лабораторій методики проведення санітарно-гігієнічних досліджень.

**РЕЗУЛЬТАТИ**  
**аналізу показників, задекларованих закладами охорони здоров'я в**  
**податкових деклараціях з ПДВ і звітах про суми податкових пільг, щодо**  
**обсягів звільнених від оподаткування ПДВ операцій з постачання послуг**  
**з охорони здоров'я та сум отриманих пільг з ПДВ за цими операціям**  
**протягом 2016–2017 років та 9 місяців 2018 року**

тис. грн

№ з/п	Найменування	Код ЄДРПОУ	Обсяги наданих послуг з охорони здоров'я згідно з даними додатка 6 до податкової декларації з ПДВ	Податковий кредит згідно з даними рядка 17 податкової декларації з ПДВ*	Розрахункова сума пільги (гр. 4 – гр. 5) x 20%	Сума пільги, зазначена у звіті про суми податкових пільг	Відхилення (гр. 6 – гр. 7)
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>2016 рік</b>							
1	ТОВ ФІРМА "ВІНІНТЕРМЕД ЛТД"	13301542	16 031,2	537,7	3 098,7	2 090,3	1 008,4
2	ТЗОВ "ПРОТЕЗИСТ" ЛТД	20122136	4 669,0	145,7	904,7	776,3	128,4
3	ТОВ "МДЦ ЕКСПЕРТ-ЖИТОМИР"	37019986	18 723,1	1 267,0	3 491,2	2 997,2	494,0
4	ТОВ "МЕДБОР"	33128475	9 981,8	285,5	1 939,3	1 024,0	915,3
5	ТОВ "НЕО-ЛАБ"	35017275	21 845,4	1 199,8	4 129,1	2 865,5	1 263,6
6	ПП "МЕДІВІП"	34780317	14 824,0	240,6	2 916,7	2 707,5	209,2
7	ТОВ "КАРДІОКОМ"	32249852	3 452,0	51,5	680,1	450,7	229,4
8	ТОВ "ЄВРОЛАБ"	33103356	55 546,8	3 140,3	10 481,3	7 545,8	2 935,5
9	ТОВ "МЦ "ЮНІМЕД"	38665065	22 014,3	561,6	4 290,5	418,9	3 871,6
10	ТОВ "КЛІНІКА МОТОРСІЧ"	31507969	54 250,4	1 529,5	10 544,2	5 408,5	5 135,7
11	ТОВ "МЕДЦЕНТР СВ. ПАРАСКЕВИ"	36417058	4 821,4	141,2	936,0	13 162,7	-12 226,7
12	ТОВ " ПР-УА "	32482872	4 909,0	15,7	978,7	560,5	418,2
13	ТОВ ФІРМА "Б.А.Т."	25609216	26 590,2	86,6	5 300,7	4 980,0	320,7
14	ТОВ "ГЕМО МЕДИКА ХАРКІВ"	36225437	14 229,5	654,2	2 715,1	997,1	1 718,0
15	ТОВ "НЕБОЗВІД"	31060557	9 218,9	382,9	1 767,2	2 249,1	-481,9
16	ТОВ "ДОКТОРПРО"	37651690	1 087,9	54,7	206,6	93,1	113,5
17	ПП "ЛАБСЕРВІС"	32129483	12 072,4	535,3	2 307,4	872,1	1 435,3
18	ТОВ "МЦ "МЕДІКАП"	38574041	242 731,3	12 706,8	46 004,9	30 894,0	15 110,9
19	Обласна стоматологічна поліклініка	01993144	3 269,7	0	653,9	445,9	208,0
20	ПП "ПРІМА МЕД"	23924882	7 878,8	1 461,9	1 283,4	255,20	1 028,2
21	Приватне підприємство "Медсервіс"	30609506	9 917,1	0,0	1 983,4	1 215,00	768,4
22	ТЗОВ "Сімедгруп"	34623435	22 289,7	1 459,0	4 166,1	4 457,9	-291,8

1	2	3	4	5	6	7	8
23	КНП "Чернігівський міський стоматологічний центр" Чернігівської міської ради	05519468	9 607,2	0,0	1 921,4	1 653,1	268,3
24	ТОВ "Компанія "Фінікс ЛТД"	14228913	4 278,4	122,8	831,1	523,5	307,6
<b>Всього за 2016 рік</b>			<b>594 239,5</b>	<b>26 580,3</b>	<b>113 531,7</b>	<b>88 643,9</b>	<b>24 887,8</b>
<b>2017 рік</b>							
1	ТОВ "ВІНІНТЕРМЕД-ТЕХНІК"	31127752	5 342,6	250,3	1 018,5	814,0	204,5
2	ПП "МЕДСЕРВІС"	30609506	13 384,9	0	2 677,0	1 587,2	1 089,8
3	ТОВ "МЦ "КЛІНІКА СІМЕЙНОЇ МЕДИЦИНИ"	32193145	37 279,2	1 111,3	7 233,6	5364,1	1 869,5
4	ТОВ "БМДЦ"	30950114	10 540,1	464,6	2 015,1	1 677,9	337,2
5	ТОВ "ІНВІТРО"	36014835	161 184,5	7 808,5	30 675,2	15 894,8	14 780,4
6	ПП "ЛІКАРНЯ СВЯТОГО ЛУКИ"	32504424	6 444,0	573,4	1 174,1	1 518,2	-344,1
7	"ДІАСЕРВІС"	33175661	51 754,8	2 614,6	9 828,0	1 968,0	7 860,0
8	ТОВ "ПРОЗОРИСТЬ"	31612420	10 974,5	853,3	2 024,2	764,5	1 259,7
9	ТОВ "ГАРМОНІЯ КРАСИ"	38611580	22 027,5	754,7	4 254,6	2 799,9	1 454,7
10	ТОВ "МЕДДІАГНОСТИКА"	33642986	10 303,3	1 081,9	1 844,3	1 483,4	360,9
11	ТОВ "МЕДИЧНИЙ ЦЕНТР "ДОБРОБУТ-ПОЛІКЛІНІКА"	38806862	341 202,8	38 089,3	60 622,7	21 423,5	39 199,2
12	ТОВ "ПОРЦЕЛЯН" НА ВОЗДВИЖЕНСЬКІЙ"	34716875	16 887,0	377,2	3 302,0	2 205,1	1 096,9
13	ТОВ "ЛІДЕРМЕД"	36611641	10 298,4	5 274,2	1 004,8	1 194,8	-190,0
14	ТОВ "ЕКСІМЕР ОДЕСА"	38643717	42 489,7	1 378,0	8 222,3	3 143,1	5 079,2
15	ТОВ "АКАДЕМІУМ"	40591030	3 478,5	179,6	659,8	111,0	548,8
16	ПБП "ПАРІТЕТ"	30768013	15 235,4	966,1	2 853,9	1 514,0	1 339,9
17	ХЕРСОНСЬКА МІСЬКА СТОМАТОЛОГІЧНА ПОЛІКЛІНІКА	1983915	3 853,2	372,9	696,0	387,3	308,7
18	Обласна стоматологічна поліклініка	01993144	3 547,9	0	709,6	531,3	178,3
19	Обласна клінічна лікарня	01993150	4 009,6	3 729,9	55,9	801,9	-746,0
20	Приватна Фірма "ВІТАДЕНТ"	23799773	833,6	0	166,7	833,6	-666,9
21	ПП "ПРІМА МЕД"	23924882	8 118,5	1 696,60	1 284,4	321,0	963,4
22	Коломийська ЦРЛ	25596594	120 576,7	14 003,2	21 314,7	22 461,4	-1146,7
23	ТОВ "Альтмед"	32606313	6 787,1	3 646,9	628,0	304,9	323,1
24	ТзОВ "Сімедгруп"	34623435	34 300,6	2 708,3	6 318,5	6 954,5	-636,0
25	КНП "Чернігівський міський стоматологічний центр" Чернігівської міської ради	05519468	11 875,6	0,0	2 375,1	1 974,4	400,7

1	2	3	4	5	6	7	8
26	ТОВ "Компанія "Фінікс ЛТД"	14228913	4 790,7	181,6	921,8	399,8	522,0
<b>Всього за 2017 рік</b>			<b>957 520,7</b>	<b>88 116,4</b>	<b>173 880,8</b>	<b>98 433,6</b>	<b>75 447,0</b>
<b>9 місяців 2018 року</b>							
1	ТОВ "СТОМАТОЛОГІЧ-НА КЛІНІКА "ПРІОР"	32538191	3 030,3	45,1	597,0	386,1	210,9
2	ТОВ "ПОЛІКЛІНІКА СІМЕЙНОЇ МЕДИЦИНИ-2"	21874884	8 900,2	310,9	1 717,9	1 146,9	571,0
3	ТОВ "НОВИЙ ЗІР М.КРИВИЙ РІГ"	37860934	5 185,9	230,5	991,1	716,9	274,2
4	ТОВ "МЕДКОМ КРИВБАС"	38256191	29 140,7	450,9	5 737,9	5 113,7	624,2
5	ПП "ПЕРША ПРИВАТНА КЛІНІКА"	34460520	9 362,2	311,1	1 810,2	1 306,9	503,3
6	ТОВ "МАЛІКС - МЄД"	33385139	28 162,8	763,0	5 480,0	3 763,0	1 717,0
7	КУ ОБЛСТОМАТ-ОБ'ЄДНАННЯ	1991518	4 484,6	0	896,9	767,2	129,7
8	ТОВ "ЛАБОРАТОРНІ ТЕСТИ"	39641951	15 684,1	87,9	3 119,2	286,6	2 832,6
9	ТОВ "ДИТЯЧИЙ МЕДИЧ-НИЙ ЦЕНТР "ДОБРОБУТ"	38806913	53 365,3	2 416,8	10 189,7	6 419,6	3 770,1
10	ТОВ "СПЕЦІАЛІЗОВАНА КЛІНІКА "ДОБРИЙ ПРОГНОЗ"	39502528	13 545,2	1 057,1	2 497,6	3 020,3	-522,7
11	ТОВ "МЕДІКС-РЕЙ ІНТЕРНЕТІВЛ ГРУП"	32109302	325 625,0	12 922,5	62 540,5	52 171,9	10 368,6
12	ТОВ "МДЦ ЕКСПЕРТ-ХАРКІВ"	36986293	6 272,1	1 447,6	964,9	1 124,6	-159,7
13	Клініка репродукції ім. акад. В. І. Грищенка	37576708	52 512,4	3 360,6	9 830,4	7 080,3	2 750,1
14	ТОВ "ДОБРА СИЛА"	34754837	18 976,5	500,4	3 695,2	3 313,0	382,2
15	ТОВ "ДОКТОР АЛЕКС"	22697496	3 970,2	698,9	654,3	541,3	113,0
16	ТОВ "МЛДЦ "МЕДІОН"	38071552	26 989,6	3 494,2	4 699,1	5 397,9	-698,8
17	ТОВ "МЦ "МІЙ ЛІКАР"	40808942	5 167,2	206,8	992,1	323,1	669,0
18	ТОВ "МЦ" СЕХМЕТ"	40428757	6 334,6	84,3	1 250,1	6 334,1	-5 084,0
19	Дочірнє підприємство "СІЛМЕД" ТОВ "СУМЕД"	31787959	7 693,8	177,0	1 503,4	1 211,6	291,8
20	Обласна стоматологічна поліклініка	01993144	2 881,6	0	576,3	435,5	140,8
21	Приватна Фірма "ВІГАДЕНТ"	23799773	775,3	0	155,1	775,3	-620,2
22	Коломийська ЦРЛ	25596594	76 981,4	4 123,4	14 571,6	15 484,3	-912,7
23	ПП "Медсервіс"	30609506	10 492,3	0	2 098,5	623,7	1 474,8
24	ТзОВ "Сімедгруп"	34623435	34 689,2	2 037,3	6 530,4	6 937,9	-407,5

## Продовження додатка 2

1	2	3	4	5	6	7	8
25	ПІДПРИЄМСТВО "ЛІКУ-ВАЛЬНО- ДІАГНОСТИЧ-НИЙ ЦЕНТР СВ. ЛУКИ"	38713045	2363,4	24,4	467,8	173,4	294,4
26	КНП "Чернігівський міський стоматологічний центр" Чернігівської міської ради	05519468	10 384,9	0	2 077,0	1 741,7	335,3
27	ТОВ "Компанія "Фінікс ЛТД"	14228913	3 828,1	136,2	738,4	399,7	338,7
28	ТОВ "Лікувально- профілактичний заклад "Сіммед"	32284567	1 807,9	326,5	296,3	45,0	251,3
<b>Всього 9 міс. 2018 року</b>			<b>768 606,8</b>	<b>35 213,4</b>	<b>146 678,9</b>	<b>127 041,5</b>	<b>19 637,4</b>
<b>РАЗОМ</b>			<b>2 320 367,0</b>	<b>149 910,1</b>	<b>434 091,4</b>	<b>314 119,0</b>	<b>119 972,2</b>

\* У переліку наведені заклади охорони здоров'я, які декларувала виключно операції, звільнені від оподаткування ПДВ відповідно до підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу, або в яких обсяги задекларованих операцій, що оподатковуються за ставками 20 або 7 відс., не перевищували 5 відс. обсягів задекларованих ними операцій, звільнених від оподаткування відповідно до підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу.

**ПЕРЕЛІК**

**платників податків, що надавали послуги з охорони здоров'я і не проводили операцій, які оподатковуються за основною ставкою, та задекларували від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2019 року**

тис. грн

№ з/п	Платник податків	Дозволений податковий кредит за операціями, що оподатковуються за основною ставкою ПДВ (ряд. 10.1 кол. Б)	Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду	Сума від'ємного значення, що не перевищує суму, обчислену відповідно до п. 200 <sup>1.3</sup> ст. 200 <sup>1</sup> розділу V Кодексу на момент подання декларації (рядки 19-19.1), (ряд. 20)	Зараховано до складу податкового кредиту наступного періоду (рядки 20 - 20.1 - 20.2), (ряд. 20.3)
1	2	3	4	5	6
<b>2016 рік</b>					
1	ТОВ "ВІНІНТЕРМЕД-ТЕХНІК" (31127752)	169,9	0,005	0	0
2	ТОВ "Запорізька обласна клінічна стоматологічна поліклініка" (36448259)	33,0	46,3	25,8	3,1
3	ТОВ "НЦПСМ "АСКЛЕПІОС" (34702684)	25,4	20,2	0	0
4	ПНВП "ТЕРРА-МЕДІКА" (30697189)	11,7	190,6	0	0
5	ТЗОВ "ЛІНКОН-ЛТД" (13820727)	147,4	169,3	0	0
6	ТОВ "ОК ЦЕНТР" (39777513)	59,0	14,0	11,7	11,7
7	ТОВ "АКАДЕМІЧНИЙ МЕДИЧНИЙ ЦЕНТР" (40434797)	38,5	36,6	20,4	20,4
8	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО "ДЕНТЛЦЕНТР" (25392461)	2,7	1,8	0	0
9	ТОВ "ЕТЕРНАС" (33602110)	31,7	45,3	0	0
10	ТОВ "МЕДИЧНИЙ ЦЕНТР "БІО ПЛЮС" (38292270)	3,7	25,5	0	0
11	ТОВ "БЛАГОМЕД ПЛЮС" (39467562)	5,2	0,9	0	0
12	ПП "ВІТА - ДЕНТ" (31901524)	0,02	0,5	0	0
13	ТОВ "Погляд у майбутнє" (30113089)	872,9	1 287,6	0	0
14	ТОВ "Британський офтальмологічний центр " (38544038)	1 111,9	11 948,1	-21,3	-21,3
<b>Всього за 2016 рік</b>		<b>2 513,0</b>	<b>13 786,7</b>	<b>36,6</b>	<b>13,9</b>
<b>2017 рік</b>					
1	ПП "ДІАГНОСТИЧНИЙ ЦЕНТР "МЕДСКАН" (37159219)	337,4	0,1	0	0
2	ТОВ "ВІНІНТЕРМЕД-ТЕХНІК" (31127752)	69,1	108,0	0	0
3	ТОВ "ЛДЦ "ОКСФОРД МЕДІКАЛ ВОЛИНЬ" (39947351)	3,4	3,4	0	0



1	2	3	4	5	6
4	Підприємство Житомирської обласної ради Українського фонду "Реабілітація інвалідів" "Регіональний центр медичної, професійної та соціальної реабілітації інвалідів" (33309613)	110,1	1 570,1	1 448,1	1 448,1
5	ТОВ "Запорізька обласна клінічна стоматологічна поліклініка" (36448259)	56,5	543,2	0	0
6	ТОВ "НЦПСМ "АСКЛЕПІОС" (34702684)	28,6	65,3	0	0
7	ПНВП "ТЕРРА-МЕДІКА" (30697189)	15,7	392,0	0	0
8	ТОВ "ПУЛЬСАР ТРЕЙД" (40322342)	48,4	327,0	129,4	129,4
9	ТОВ "ЦЕНТР ХІРУРГІЇ" (40859253)	290,3	69,0	16,1	16,1
10	ТОВ "АЛЬБА-СІТІ" (38268561)	146,1	12,1	0	
11	ТЗОВ"ЛІНКОН-ЛТД" (13820727)	143,3	18,2	3,9	3,9
12	ТОВ "ЛІДЕРМЕД" (36611641)	959,4	4 670,7	4 670,7	4 670,7
13	ТОВ "МЦ "МІЙ ЛІКАР" (40808942)	12,1	1,0	1,0	1,0
14	КОМПАНІЯ "ДЖИН" (30742592)	60,2	888,1	0	
15	ТОВ "ОК ЦЕНТР" (39777513)	271,4	10,2	7,7	7,7
16	ПП "ОРТОКОН ПЛЮС" (38879726)	11,2	59,1	59,1	59,1
17	ПП"СК" (32235394)	48,7	348,7	0	0
18	ТОВ " ДОКТОР АЛЕКС" (22697496)	34,2	714,4	0	0
19	ТОВ "КЛІНІКА ОКСФОРД МЕДІКАЛ ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ" (39305698)	32,6	9,8	0	0
20	КНП "УМАНСЬКА СТОМАТОЛОГІЧНА ПОЛІКЛІНІКА" (5540563)	7,3	17,7	8,7	7,2
21	ТОВ "МРІЯ Л.Е." (40583102)	41,1	174,4	174,7	174,7
22	ТОВ "Медичний центр матері" (39142799)	224,8	7 496,5	0	0
24	ТОВ "МІЖНАРОДНИЙ ЦЕНТР НЕЙРОХІРУРГІЇ" (31519906)	1161,0	0,1	0,1	0
25	ПП "ЛДЦ "Клініка еферентної терапії доктора Чорномиза" (31408447)	166,6	582,7	21,8	21,8
26	ТОВ "БЛАГОМЕД ПЛЮС" (39467562)	11,0	13,1	0	
27	ТОВ "ЕТЕРНАС" (33602110)	35,3	532,1	0	
28	ТОВ "ЕСТЕДЕНТАКС" (31569695)	53,0	4,2	2,3	2,3
29	ТОВ "МЕДИЧНИЙ ЦЕНТР "БІО ПЛЮС" (38292270)	6,0	25,5	0	0
30	ТОВ "ЕВРИКА МЕДИКАЛ ФАУНДЕЙШН" (40163555)	376,1	61 204,7	0	0
31	ТОВ "МК "БЛАГОМЕД" (36946879)	136,5	4,7	0	0
32	ТОВ "НАШ ДОКТОР" (32825020)	7,3	215,6	0	0
<b>Всього за 2017 рік</b>		<b>4 904,7</b>	<b>80 081,7</b>	<b>6 543,6</b>	<b>6 542,0</b>
<b>9 місяців 2018 року</b>					
1	ПП "ДІАГНОСТИЧНИЙ ЦЕНТР "МЕДСКАН" (37159219)	781,0	0,7	0	0
2	ТОВ ФІРМА "ВІНІНТЕРМЕД ЛТД" (13301542)	219,7	219,9	150,2	124,8
3	ТОВ "ВІНІНТЕРМЕД-ТЕХНІК" (31127752)	54,2	88,4	0	0
4	ТЗОВ "УКРАЇНСЬКО-НІМЕЦЬКА ЛАБОРАТОРІЯ" (37669341)	12,9	140,6	0	0
5	ТОВ "ЛДЦ "ОКСФОРД МЕДІКАЛ ВОЛИНЬ" (39947351)	34,8	285,7	0	0
6	ТОВ "АР ДИ ПИ ЮКРЕЙН" (36574212)	81,5	1 094,0	1094,0	1094,0
7	ТОВ "МЦ ОН КЛІНІК ДНІПРО" (36942434)	224,4	3,2	2,7	2,7

1	2	3	4	5	6
8	ТОВ "Стоматологія європейського рівня - ДЕНТАЛ - ЄВРО" (34513158)	58,1	215,2	215,2	215,2
9	ТОВ "ДЕНС" (13595288)	1,2	3,9	0	0
10	ТОВ "Запорізька обласна клінічна стоматологічна поліклініка" (36448259)	41,6	2 067,3	0,8	0,8
11	ПНВП "ТЕРРА-МЕДІКА" (30697189)	9,9	411,6	144,5	144,5
12	ТОВ "НЦПСМ "АСКЛЕПІОС" (34702684)	28,3	74,4	0	0
13	ТОВ "ДЕМІДОВ І ПОТЕРЯЙКО" (39830147)	69,0	0,9	0	0
14	ТОВ "АЛЬБА-СІТІ" (38268561)	72,6	1,7	0	0
15	ПП "ПРОФІДЕНТ-ПЛЮС" (31979026)	64,5	2 041,5	2 041,0	2 041,0
16	ТОВ "ДИТЯЧИЙ ЦЕНТР ЗДОРОВ'Я" (41195567)	149,2	66,4	66,4	66,4
17	ТОВ "ЛІДЕРМЕД" (36611641)	160,2	3 503,0	3 503,0	3 503,1
18	ТОВ "МЦ "МІЙ ЛІКАР" (40808942)	74,7	0,001	0,001	0,001
19	ПП "ОРТОКОН ПЛЮС" (38879726)	2,4	1,6	1,3	1,3
20	ТОВ "ОК ЦЕНТР" (39777513)	46,7	5,3	4,7	4,7
21	ПП "ЕКОМЕД" (23920364)	122,8	37,8	0	0
22	ПП"СК" (32235394)	42,8	261,5	0	0
23	ТОВ " ДОКТОР АЛЕКС" (22697496)	115,9	535,7	0	0
24	ТОВ "НОВИЙ ЗІР М.ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ" (38565718)	61,7	0,027	0	0
25	ТОВ "КЛІНІКА ОКСФОРД МЕДІКАЛ ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ" (39305698)	38,8	14,7	0	0
26	ТОВ "ДОКТОРПРО" (37651690)	104,9	144,5	47,5	47,5
27	КНП "УМАНСЬКА СТОМАТОЛОГІЧНА ПОЛІКЛІНІКА" (5540563)	9,5	13,5	13,5	13,5
28	ТОВ НМФ "АВІЦЕННА" (22846766)	120,7	10,2	10,1	10,1
29	ТОВ ЛПЗ "СІММЕД" (32284567)	19,1	326,5	0	0
30	ТОВ "МЕДИЧНИЙ ЦЕНТР "БІО ПЛЮС" (38292270)	12,5	19,1	0	0
31	ТОВ "ЕСТЕТ-ПРАКТИК" (35838304)	7,8	0,001	0	0
32	ТОВ "ДМЦ КІНДЕРМЕД" (41024578)	29,8	40,3	0	0
33	ТОВ "ЕТЕРНАС" (33602110)	35,9	845,9	0	0
34	ТОВ "ДОБРОДОК" (41480011)	237,8	0,005	0,005	0
35	ТОВ "АЛЬФА-ВІТА" (31629151)	77,8	85,5	0	0
36	ТОВ "ЕСТЕДЕНТАКС" (31569695)	34,7	4,3	4,3	4,3
37	ПП ФІРМА "САВОН" (24596078)	153,5	0,002	0	0
38	ТОВ "БЛАГОМЕД ПЛЮС" (39467562)	4,9	10,4	0	0
39	ТОВ "ПФ-У" (38103942)	2 473,2	4 319,9	0	0
40	ТОВ "ІММД" (41813471)	460,1	1 424,3	0	0
41	ТОВ "ДОКТОР СПІН" (40020834)	185,7	7,3	4,0	4,0
42	ПП "ЛДЦ "Клініка еферентної терапії доктора Чорномиза" (31408447)	231,6	2 934,3	-3,5	-3,5
43	ТОВ "ЮНІМЕД" (32846758 )	20,3	201,6	0	0
44	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО "ДЕНТЛЦЕНТР" (25392461)	2,3	6,0	0	0
45	ТОВ "ЦВЗ "ВІЗІУМ" (40514746)	66,6	0,4	0,4	0,4
46	ТОВ "МЕДИЧНИЙ ЦЕНТР МАТЕРІ" (39142799)	141,4	5 638,3	0	0
47	ТОВ "МЕДИЧНИЙ ЦЕНТР "МЕДЕЛЬВЕЙС" (38129651)	124,4	45,2	30,2	30,2
48	ТОВ "УНІВЕРСУМ КЛІНІК" (38205119)	55,2	91,7	0	0
49	ТОВ "МЕДИКС" (37331464 )	1,1	0,1	0	0

## Продовження додатка 3

1	2	3	4	5	6
50	ТОВ "МК "БЛАГОМЕД" (36946879)	121,5	3,9	0	0
51	ТОВ "МАКСІ МЕДІКАЛ" (40998095)	4,0	5,2	0	0
52	ТОВ "МЄДІССА-С." (34293903)	53,1	51,3	0	0
53	ТОВ "НАШ ДОКТОР" (32825020)	52,8	2 267,4	0	0
<b>Всього 9 міс. 2018 року</b>		<b>7 411,1</b>	<b>29 572,1</b>	<b>7 330,3</b>	<b>7 305,0</b>
<b>РАЗОМ</b>		<b>14 828,8</b>	<b>123 440,5</b>	<b>13 910,5</b>	<b>13 860,9</b>

## РОЗРАХУНОК

**необґрунтовано отриманих податкових пільг за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я фізичними особами-підприємцями за 2016–2017 роки та 9 місяців 2018 року**

№ з/п	Показники для розрахунку суми податкових пільг	2016 рік	2017 рік	9 місяців 2018 року	Всього за 2016–2017 роки та 9 місяців 2018 року
<b>ФОП Феськова І. А.</b>					
1	Рядок 5 колонки А податкових декларацій з ПДВ, операції з постачання послуг з охорони здоров'я, які звільнені від оподаткування	2 718 991	4 994 404	3 675 700	11 389 095
2	Сума податкових пільг з ПДВ за даними звіту про податкові пільги	544 120	991 300	723 140	2 258 560
3	Розрахункова сума податкових пільг з ПДВ (рядок 1 x 20%) *	543 798	998 881	735 140	2 277 819
<b>4</b>	<b>Необґрунтовано отримана податкова пільга з ПДВ</b>	<b>543 798</b>	<b>998 881</b>	<b>735 140</b>	<b>2 277 819</b>
<b>ФОП Феськов О. М.</b>					
1	Рядок 5 колонки А податкових декларацій з ПДВ, операції з постачання послуг з охорони здоров'я, які звільнені від оподаткування	2 085 840	5 005 951	3 555 822	10 647 613
2	Сума податкових пільг з ПДВ за даними звіту про податкові пільги	417 601	995 349	711 164	2 124 114
3	Розрахункова сума податкових пільг з ПДВ (рядок 1 x 20%)	417 168	1 001 190	711 164	2 129 522
<b>4</b>	<b>Необґрунтовано отримана податкова пільга з ПДВ</b>	<b>417 168</b>	<b>1 001 190</b>	<b>711 164</b>	<b>2 129 522</b>
<b>ФОП Довжанський М. Л.</b>					
1	Рядок 5 колонки А податкових декларацій з ПДВ, операції з постачання послуг з охорони здоров'я, які звільнені від оподаткування	–	–	522 917	522 917
2	Сума податкових пільг з ПДВ за даними звіту про податкові пільги	–	–	104 583	104 583
3	Розрахункова сума податкових пільг з ПДВ (рядок 1 x 20%)	–	–	104 583	104 583
<b>4</b>	<b>Необґрунтовано отримана податкова пільга з ПДВ</b>	–	–	<b>104 583</b>	<b>104 583</b>
	<b>Всього необґрунтовано отримано податкових пільг</b>	<b>960 966</b>	<b>2 000 071</b>	<b>1 550 887</b>	<b>4 511 924</b>

\* Сума податкових пільг з ПДВ розрахована відповідно до Порядку № 167.

Розраховується сума ПДВ, не внесена платниками до державного бюджету за операціями з постачання товарів (послуг), що звільнені від оподаткування, згідно з пунктом 2 глави 1 розділу II Порядку № 167 шляхом визначення суми ПДВ за встановленою основною ставкою податку від обсягів операцій з постачання товарів (послуг), що звільнені від оподаткування, зменшених на обсяги операцій з придбання товарів (послуг), які використані в операціях, звільнених від оподаткування ПДВ. Розрахунок здійснено за алгоритмом, визначеним в пункті 3 глави 1 розділу II Порядку № 167.

Враховуючи, що у зазначених у таблиці ФОП відсутні операції з придбання товарів (послуг), які використані в операціях, звільнених від оподаткування ПДВ, розрахунок сум податкових пільг з ПДВ здійснено від обсягів операцій з постачання товарів (послуг), звільнених від оподаткування за ставкою ПДВ 20 відсотків.