



Звіт про результати аудиту
ефективності на тему
**«ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ ДПС:
ВПЛИВ НА ЕКОНОМІЧНУ
АКТИВНІСТЬ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ»**

Відповідальна:

Голова Рахункової палати
Ольга ПІЩАНСЬКА

м. Київ

www.rp.gov.ua

Вступне слово Голови Рахункової палати

Ми провели аудит ефективності на тему «Оскарження рішень ДПС: вплив на економічну активність платників податків».

У 2022 році у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України кількість податкових рішень, які платники оскаржували, зменшилася в 2,5 раза порівняно з 2021 роком (з 16 до 6,5 тис.), проте у 2023 році зросла до 14 тис., майже досягнувши рівня 2021 року.

За період з 2021 року до I півріччя 2024 року платники податків оскаржили понад 44 тис. податкових рішень в адміністративному порядку, а суди розглянули майже 73 тис. справ. Результати оскарження різняться: лише 27 відс. рішень в адміністративному порядку задоволено на користь платників, тоді як у судах — 75 відсотків.

Фінансові наслідки оскарження податкових рішень залишаються суттєвими.

У 2022 і 2023 роках податкові надходження за судовими рішеннями на користь ДПС значно знизилися порівняно з 2021 роком (1290 млн грн), у 2022 році зменшилися на 36 відс. (до 826 млн грн), а у 2023 році — ще на 43 відс. (до 470 млн гривень). Водночас частка судового збору щодо податкових надходжень значно зросла: з 23 відс. у 2021 році до 47 відс. у 2023 році. Зазначене свідчить про фінансове навантаження на державний бюджет.

Відмова в реєстрації податкових накладних та включення платників податків до переліку ризикових, які визнані судами необґрунтованими, а також затримка у виконанні судових рішень негативно впливають на економічну активність платників податків. Це призводить до фінансових втрат, зниження рівня довіри до органів ДПС та правової системи загалом.

В аудиторському звіті ми оцінили ефективність і результативність діяльності ДПС під час адміністративного та судового оскарження платниками податків прийнятих органами ДПС рішень, а також вплив таких рішень на економічну активність платників податків. Ми сподіваємося, що наша оцінка, висновки та рекомендації сприятимуть покращенню якості адміністративного оскарження та супроводження в судах податкових спорів, а також удосконаленню самої процедури оскарження.

Висловлюю подяку Державній податковій службі України за сприяння у проведенні аудиту, колегам, які брали безпосередню участь у здійсненні аудиту, та колегам, які надали експертні оцінки і рекомендації до матеріалів аудиту.

Вдячна експертам проєкту ЄС «Зміцнення потенціалу зовнішнього аудиту відповідно до міжнародних стандартів в Україні» (EU4ACU) за надану методологічну підтримку та отримання контрольною групою знань і практичного досвіду, який використовують в європейських країнах.

З повагою
Голова Рахункової палати

Ольга ПІЩАНСЬКА

Зміст

1. РЕЗЮМЕ ДЛЯ КЕРІВНИЦТВА	4
2. ВСТУП.....	8
3. ВПЛИВ ПРИЙНЯТИХ ОРГАНАМИ ДПС РІШЕНЬ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ТА ЕКОНОМІЧНУ АКТИВНІСТЬ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ	10
3.1. Тривалість розгляду ДПС скарг платників податків	11
3.2. Функціонування СМКОР та обґрунтованість прийнятих ДПС рішень	13
3.3. Податкові надходження за результатами судового оскарження та сплата судового збору	23
3.4. Вплив процесу оскарження та несвоєчасного виконання рішень судів органами ДПС на економічну активність платників податків.....	25
4. ІНФОРМАЦІЙНИЙ ПРОСТІР ДПС: ДОСТУП ТА СТАН ВИКОРИСТАННЯ ПРАЦІВНИКАМИ ОРГАНІВ ДПС	31
5. ЗАПРОВАДЖЕННЯ СТРАТЕГІЧНИХ ІНІЦІАТИВ ТА ПОКАЗНИКІВ ЯКОСТІ: ВПЛИВ НА РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ДПС.....	36
5.1. Стан реалізації заходів з удосконалення процедури адміністративного оскарження та результати розгляду скарг платників податків.....	36
5.2. Стан реалізації заходів з удосконалення процедури судового оскарження та результати судового розгляду податкових спорів.....	41
5.3. Відповідність показників якості бюджетної програми за КПКВК 3507010 результатам діяльності ДПС.....	47
6. ІНФОРМАЦІЯ ПРО АУДИТ	50
ДОДАТКИ	53
СПИСОК СКОРОЧЕНЬ.....	66

1. РЕЗЮМЕ ДЛЯ КЕРІВНИЦТВА

Чому ми провели цей аудит

Цей аудит спрямований на:

- **надання оцінки впливу на економічну активність:** показники результативності діяльності ДПС під час оскаржень дали змогу проаналізувати, як рішення податкових органів впливають на економічну активність платників податків;
- **покращення прозорості та підзвітності:** проведення аудиту сприяє покращенню прозорості діяльності ДПС, зокрема шляхом забезпечення зрозумілого та прозорого процесу оскарження для платників податків;
- **виявлення проблем та можливостей для покращення діяльності у цьому напрямі:** усунення прогалин у процедурі оскарження потребує вдосконалення або змін для підвищення ефективності роботи органів ДПС;
- **забезпечення справедливого та об'єктивного розгляду справ:** виявлення можливих проявів упередженості або неефективних процесів при розгляді оскаржуваних рішень є важливим для забезпечення справедливого ставлення до платників податків;
- **визначення відповідності законодавству:** аудит допомагає оцінити, наскільки рішення податкових органів відповідають чинному законодавству, що є важливим для забезпечення законності дій ДПС.

З метою надання оцінки ефективності та результативності діяльності ДПС під час адміністративного та судового оскарження платниками податків прийнятих органами ДПС рішень та впливу таких рішень на економічну активність платників податків при проведенні аудиту увагу зосереджено **на таких основних питаннях:**

- як рішення, прийняті органами ДПС, вплинули на надходження податків та зборів до державного бюджету та економічну активність платників податків;
- чи забезпечує інформаційна система ДПС повний та своєчасний доступ до необхідної інформації при розгляді скарг платників податків та представництві інтересів органів ДПС у судах;
- чи покращилися результати діяльності ДПС у 2021–2023 роках та I півріччі 2024 року завдяки запровадженню стратегічних ініціатив та показників якості.

Ключові результати

Процедура адміністративного та судового оскарження рішень органів ДПС має недоліки, які перешкоджають ефективному вирішенню податкових спорів.

За результатами аудиту виявлено такі основні недоліки: неефективне планування, недостатня якість доказової бази при винесенні органами ДПС рішень, затримки у виконанні судових рішень, винесених на користь платників податків, фінансове навантаження на державний бюджет та платників податків.

Ці недоліки вказують на необхідність удосконалення процедури адміністративного та судового оскарження для підвищення її ефективності, прозорості та справедливості.

Що ми виявили

Зменшення податкових надходжень та фінансові наслідки податкових спорів:

невисока ефективність вирішення податкових спорів в умовах воєнного стану, а також зменшення суми позовних вимог спричинили зменшення податкових надходжень за рішеннями судів, винесених на користь органів ДПС. За такими рішеннями протягом 2021–2023 років та I півріччя 2024 року до державного бюджету надійшло 2,9 млрд грн податків та зборів. Поряд з цим за подання позовних заяв, апеляційних та касаційних скарг за майновими і немайновими спорами органами ДПС у зазначеному періоді сплачено 0,8 млрд грн судового збору.

Оскарження рішень органів ДПС про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН та про включення платників податків до переліку ризикових, які за результатами розгляду визнані судами необґрунтованими, а також затримка у виконанні органами ДПС рішень судів негативно впливають на економічну активність платників податків. Це призводить до затримки у використанні фінансових ресурсів для цілей бізнесу, додаткових витрат на судовий збір та юридичні послуги.

Неправильно сплановані управлінські заходи: включення до планів заходів неактуальних управлінських заходів або заходів із ризиком невиконання, нечітке їх визначення не сприяли досягненню цілей стратегічних ініціатив та удосконаленню процедури адміністративного і судового оскарження.

Відкладення впровадження процедури медіації в податкових спорах свідчить про недостатню увагу до альтернативних методів вирішення спорів. Неоприлюднення окремих звітів про основні результати розгляду податкових спорів негативно впливає на прозорість і підзвітність ДПС.

Необ'єктивне оцінювання ефективності діяльності: результативні показники якості паспорта бюджетної програми за КПКВК 3507010 за 2021–2023 роки відображають лише ефективність вирішення податкових спорів щодо грошових зобов'язань за ППР та не дають можливості комплексно оцінити процеси адміністративного та судового оскарження.

Затримка з виконанням судових рішень: виконання прийнятих судом рішень на користь платника податків здійснювалось протягом тривалого строку: про виключення платника ПДВ з переліку ризикових — від 3 місяців до року (з дати винесення ухвали суду), про реєстрацію ПН/РК в ЄРПН — від 6 місяців до 2 років.

У I півріччі 2024 року строки виконання органами ДПС рішень у майже 70 відс. рішень становили від 10 днів до 3 місяців.

Неоднозначні критерії оцінки ризику: реєстрацію 1,9 млн ПН/РК (42 млрд грн ПДВ) зупинено за критеріями ризиковості платника ПДВ. З восьми таких критеріїв 1,8 млн ПН/РК (39,2 млрд грн ПДВ) зупинено за критерієм «наявна податкова інформація». Цей критерій є загальним, що надає дискреційні повноваження комісіям регіонального рівня при прийнятті рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості. Зазначене створює ризики помилкового або несправедливого віднесення платників податків до категорії ризикових.

Неефективність процесу адміністративного оскарження: тривалий строк надання територіальними органами ДПС документів і матеріалів, які підтверджують правомірність винесеного ними рішення, призвів до максимального продовження ДПС строку розгляду 80 відс. скарг.

Незважаючи на залишення 72,6 відс. рішень органів ДПС без змін, скарг платників податків без задоволення, при подальшому оскарженні таких рішень у судах на користь платників податків задоволено більше ніж 65 відс. позовів.

Недостатня автоматизація процесів: нефункціонування ефективних автоматизованих систем обробки документів та незабезпечення моніторингу результатів адміністративного та судового оскарження призводять до продовження як строку розгляду скарг платників податків, так і підготовки документів для супроводження справ у судах.

Незважаючи на впровадження нової інформаційної системи, залишаються невирішеними питання узагальнення звітних даних про результати адміністративного та судового оскарження.

Проблеми з доступністю даних та недостатня якість доказової бази: працівники органів ДПС мають обмежений доступ до окремих підсистем, що перешкоджає комплексному розгляду скарг платників податків та ефективному представленню інтересів органів ДПС у судах. Винесення органами ДПС податкових рішень на основі матеріалів перевірок, які не містять якісної доказової бази, призводить до скасування їх за результатами судового оскарження.

Значне навантаження на працівників органів ДПС: недостатня фактична чисельність працівників органів ДПС, на яких покладено повноваження щодо здійснення представництва інтересів органів ДПС у судах, зумовлює значне навантаження на таких працівників. Великий обсяг судових справ і обмежені людські ресурси створюють ризики неякісного виконання повноважень.

Що ми рекомендуємо

Серед основних рекомендацій:

- **Розробити комплексні показники якості:** встановити конкретні критерії оцінки, які поширюватимуться на усі види податкових спорів, а не лише ті, що стосуються грошових зобов'язань.
- **Покращити ефективність оскарження:** забезпечити між структурними підрозділами органів ДПС обмін документами і матеріалами, які підтверджують правомірність винесених органами ДПС рішень, але яких немає в базах даних інформаційних систем (підсистем) ДПС.
- **Оптимізувати процес вирішення податкових спорів:** покращити якість проведення територіальними органами ДПС контрольної-перевірочної роботи, об'єктивне дослідження операцій, здійснених платниками податків, та прийняття обґрунтованих рішень.
- **Скоротити строк виконання судових рішень:** запровадити моніторинг і контроль за своєчасним виконанням органами ДПС рішень судів, винесених на користь платників податків.
- **Удосконалити процедуру розгляду скарг:** удосконалити підходи до розгляду скарг платників податків з метою унеможливлення домінування дискреційних повноважень та суб'єктивного підходу.
- **Розширити доступ до інформаційних систем:** забезпечити працівникам органів ДПС розширений доступ до підсистеми «Податковий аудит» ІКС «Податковий блок» для комплексного розгляду скарг платників податків та ефективного представництва інтересів органів ДПС у судах.
- **Оптимізувати розподіл робочого навантаження:** здійснити аналіз навантаження на працівників органів ДПС, які представляють інтереси органів ДПС у судах, і скоригувати розподіл трудових ресурсів, щоб забезпечити більш справедливий поділ справ та ефективність роботи.

Впровадження цих рекомендацій дасть змогу ДПС покращити процедуру адміністративного та судового оскарження, відновити довіру платників податків до органів ДПС та сприятиме справедливому адмініструванню податків.

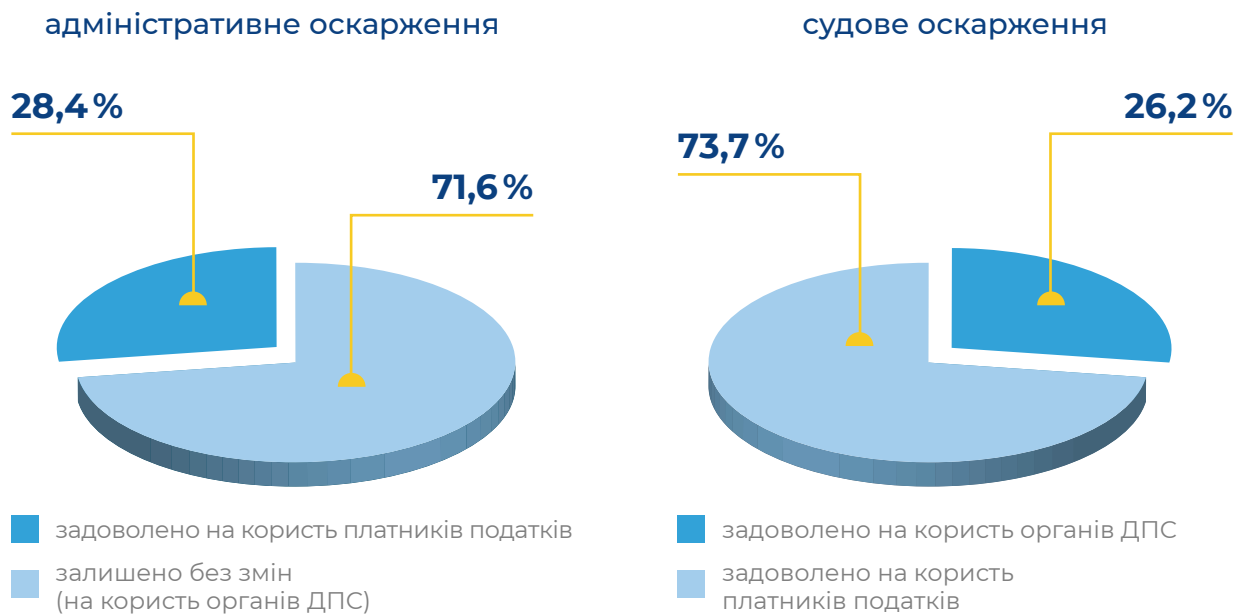
2. ВСТУП

Оскарження рішень органів ДПС є одним із найактуальніших питань для платників податків у взаємовідносинах з податковими органами.

Платник податків має право оскаржити рішення податкових органів в адміністративному або судовому порядку. Процедури адміністративного та судового оскарження є взаємопов'язаними, але в той же час і самостійними (додаток 1).

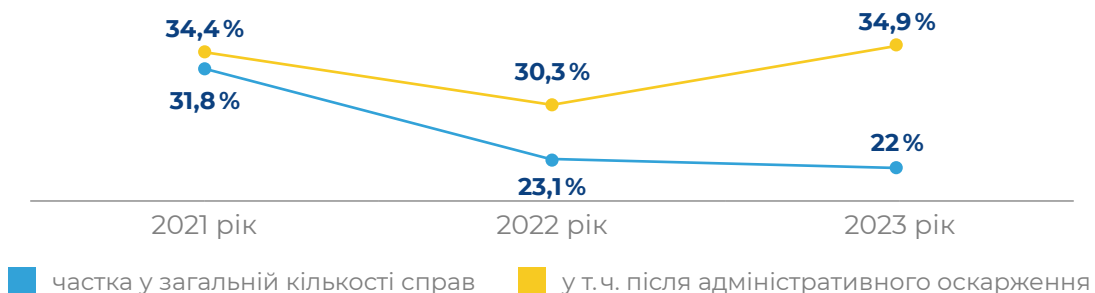
Результати адміністративного та судового оскарження у 2021–2023 роках є різними: за підсумками розгляду скарг 71,6 відс. рішень органів ДПС залишаються без змін, судами ж користь платників податків вирішуються 73,7 відс. позовів.

Діаграма 1. Результати оскарження платниками податків податкових рішень



Протягом останніх років спостерігалась тенденція до зменшення частки судових справ, задоволених на користь органів ДПС. Водночас у 2023 році частка таких справ після процедури адміністративного оскарження зросла на 4,6 відс. пункту.

Діаграма 2. Частка судових справ, задоволених на користь органів ДПС



Якісний розгляд скарг разом з ефективним досудовим вирішенням податкових спорів між платниками податків та ДПС сприятиме зменшенню кількості позовів до суду. Такий підхід також може запобігти додатковим витратам державного бюджету, пов'язаним із судовим збором.

При проведенні цього аудиту, на етапі попереднього дослідження нами ідентифіковано такі ризики:

- неконкретність заходів, що не дає можливості досягти стратегічної ініціативи;
- недостатньо якісний розгляд скарг та представництво інтересів органів ДПС у судах;
- велике навантаження на працівників ДПС при здійсненні представництва інтересів органів ДПС у судах;
- несвоєчасне виконання органами ДПС рішень судів, що набрали законної сили;
- недосконала система моніторингу та неповнота інформації про результати адміністративного та судового оскарження в ДПС.

Результати аудиту підтвердили наявність ризиків, ідентифікованих на етапі попереднього дослідження.

3. ВПЛИВ ПРИЙНЯТИХ ОРГАНАМИ ДПС РІШЕНЬ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ТА ЕКОНОМІЧНУ АКТИВНІСТЬ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

ВИСНОВКИ

Зміни, внесені до Податкового кодексу протягом 2020–2023 років у частині тимчасового зупинення перебігу строків розгляду скарг (з 29.05.2020 по 01.08.2023), простій у 2022 році у роботі ДПС та її територіальних органів зумовили тривалий розгляд скарг платників податків (**23,7 відс. оскаржуваних платників податків рішень податкових органів розглянуто ДПС у строк понад 60 календарних днів**). Строк розгляду скарг на рішення комісій регіонального рівня **про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН також був тривалим**: від 41 дня у 2023 році до — 306 днів у 2022 році.

У 80 відс. випадків строк розгляду скарг продовжувався до 60 календарних днів через тривале надання територіальними органами ДПС документів і матеріалів, які підтверджували правомірність винесеного ними рішення.

Рішення, прийняті Комісією ДПС, в окремих випадках були недостатньо обґрунтовані. Загальність критерію «наявна податкова інформація» надає дискреційні повноваження комісіям регіонального рівня при прийнятті рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості. За результатами опрацювання рішень судів встановлено: суди визнавали рішення ДПС необґрунтованими та скасовували їх, зокрема, через:

- недоведення податковим органом підстав для застосування критерію ризиковості платника ПДВ «наявна податкова інформація»;
- неврахування наданих платниками ПДВ документів та письмових пояснень, яких було достатньо для прийняття рішення про реєстрацію ПН/РК.

У 2021–2023 роках та I півріччі 2024 року податкові надходження за рішеннями судів, винесеними на користь органів ДПС, загалом становили 2902,2 млн гривень. Порівняно з 2021 роком цей показник зменшився: **у 2022 році на 36 відс.** (до 826 млн грн), **у 2023 році — ще на 43 відс.** (до 470 млн гривень).

За подання позовних заяв, апеляційних та касаційних скарг за майновими та немайновими спорами органами ДПС у зазначеному періоді сплачено 805,8 млн гривень.

Така ситуація вказує на нагальну **потребу поліпшити якість податкового адміністрування, підвищити рівень підготовки справ та вивчити альтернативні методи вирішення податкових спорів.**

Аудит засвідчив: незважаючи на зменшення кількості юридичних осіб-платників ПДВ, що перебували в переліку ризикових, на 11,1 відс. та фізичних осіб-підприємців

на 22 відс., **загальна сума сплачених податків зросла** на 53,8 та 13,1 відс. відповідно. Водночас **10 відс. юридичних осіб та 14 відс. фізичних осіб-підприємців**, які перебували у переліку ризикових, **призупинили свою діяльність у наступні роки**.

Органами ДПС забезпечено виконання рішень судів про визнання недійсними/ нечинними ППР, винесених на користь платників податків. При цьому **значна кількість рішень судів** про реєстрацію ПН/РК в ЄРПН, виключення платника з переліку ризикових та врахування таблиці даних органами ДПС **виконувалась протягом тривалого строку** (від 3 місяців до 2 років), що призводить до фінансових втрат платників податків, негативно впливає на їх бізнес-середовище та довіру до органів ДПС.

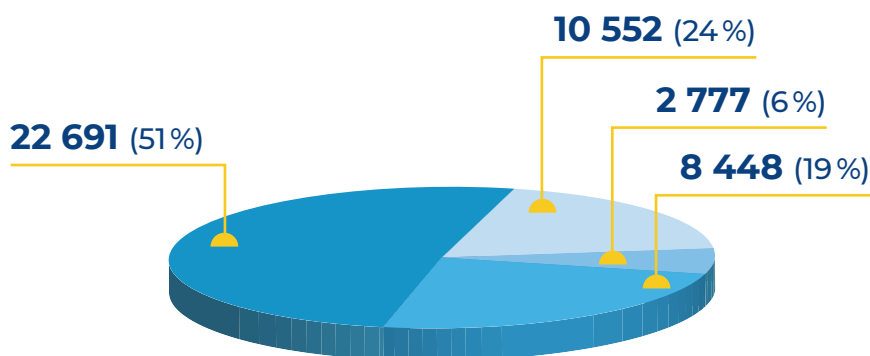
3.1. Тривалість розгляду ДПС скарг платників податків

РЕЗУЛЬТАТИ АУДИТУ

Тривалість розгляду скарг платників податків ДПС регулюється статтею 56 Податкового кодексу і становить 20 календарних днів з можливістю продовження, але не більше 60 календарних днів. Для скарг на рішення комісій регіонального рівня про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН, відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості та неврахування таблиці даних платника ПДВ — 10 робочих днів¹, термін розгляду таких скарг не може бути продовженим.

У 2021–2023 роках та I півріччі 2024 року із 44,5 тис. оскаржуваних рішень податкових органів ДПС **протягом 60 календарних днів розглянуто 76,3 відс.** (33,9 тис. рішень). Протягом 20 календарних днів ДПС розглянуто четверту частину оскаржуваних рішень податкових органів.

Діаграма 3. Тривалість розгляду скарг



■ до 20 календ. дн. ■ від 21 до 60 календ. дн. ■ понад 60 календ. дн. ■ залишено без розгляду

¹ У редакції Закону № 2836, який набрав чинності з 03.01.2023. До 03.01.2023 строк розгляду скарг становив 10 календарних днів.

Водночас кількість оскаржуваних рішень, розглянутих ДПС протягом 60 календарних днів та залишених без розгляду, зростає: з 562 у 2021 році до 1311 у I півріччі 2024 року. Основними причинами залишення скарг без розгляду є порушення строків подання платниками податків скарг, паралельне оскарження в суді, подання дубльованих скарг (одночасно різними способами).

Проведеним вибіркоким дослідженням результатів розгляду ДПС скарг платників податків засвідчено, що **середній строк розгляду становив 50 календарних днів**. В окремих випадках, при продовженні строку розгляду до 60 днів, скарги фактично розглянуті на 36 та 39 день.

На продовження строку розгляду скарг впливала тривалість надання територіальними органами до центрального апарату ДПС документів і матеріалів, які підтверджують правомірність винесеного ними рішення.



Порядок передачі документів та матеріалів територіальними органами до центрального апарату ДПС визначений абзацом другим пункту 2 розділу VIII Порядку № 916: контролюючий орган, який прийняв оскаржуване рішення, зобов'язаний надати до контролюючого органу вищого рівня всі документи, що підтверджують правомірність рішення, протягом 5 робочих днів з моменту отримання повідомлення від платника податків або контролюючого органу, що розглядає скаргу.

Середній строк передачі документів територіальними органами до центрального апарату ДПС становив 16 календарних днів, зокрема: 21 день у 2021 році та 12 днів у I півріччі 2024 року. Скорочення такого строку свідчить про поліпшення процесу передачі документів та матеріалів територіальними органами ДПС.

З 01.01.2021 по 01.08.2023 у строк понад 60 календарних днів ДПС розглянуто 23,7 відс. (10,6 тис.) оскаржуваних платниками податків рішень податкових органів. Це зумовлено змінами, внесеними до Податкового кодексу², в частині тимчасового зупинення перебігу строків розгляду скарг (з 29.05.2020 по 01.08.2023). Крім того, у 2022 році у зв'язку з військовою

² Закони України від 13 травня 2020 р. № 591-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)» (набрав чинності з 29.05.2020), від 03 березня 2022 р. № 2118-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» (набрав чинності з 07.03.2022), від 12 травня 2022 р. № 2260-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» (набрав чинності з 27.05.2022), від 03 листопада 2022 р. № 2719-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо приватизації державного і комунального майна, яке перебуває у податковій заставі, та забезпечення адміністрування погашення податкового боргу» (набрав чинності з 25.11.2022), Закон № 2836.

агресією РФ та введенням воєнного стану були встановлені простої³ в роботі ДПС та її територіальних органів.

Найбільша кількість оскаржуваних рішень у такі строки ДПС розглянута у 2021 році — 7,8 тис. (табл. 1). Строк розгляду 98 рішень становив від 500 до 600 днів, а 51 рішення — понад 600 днів (максимально 749 днів).

Таблиця 1

Рішення (скарги) платників податків, розглянуті ДПС у строки понад 60 календарних днів

Період	Кількість рішень зі строком розгляду понад 60 днів	Рік, в якому ДПС розглянуто та прийнято рішення			Кількість днів перебування скарги на розгляді в ДПС	
		2021 р.	2022 р.	2023 р.	500–600 дн. (у 2021 р.), 400–500 дн. (у 2022 р.)	понад 600 дн. (у 2021 р.), понад 500 дн. (у 2022 р.)
2021 р.	7 796	5 058	2 430	308	98	51
2022 р.	2 518	х	1 713	805	221	29
2023 р.	238	х	х	238	х	х
I півр. 2023 р.	169	х	х	169	х	х
I півр. 2024 р.	0	х	х	0	х	х
Разом 2021–2023 р. та I півр. 2024 р.	10 552	5 058	4 143	1 351	х	х

Строк розгляду Комісією ДПС скарг платників податків на рішення комісій регіонального рівня про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН: у 2021 році — 136 днів, у 2022 році — 306, а у 2023 році (до 01.08.2023) — 41 день.

Після 01.08.2023 розгляд скарг платників податків Комісією ДПС здійснювався у терміни, встановлені нормами Податкового кодексу.

3.2. Функціонування СМКОР та обґрунтованість прийнятих ДПС рішень

РЕЗУЛЬТАТИ АУДИТУ

Кожна ПН/РК перевіряється в автоматизованій СМКОР (додаток 2).

У разі коли за результатами перевірки визначено, що ПН/РК відповідають одній з ознак безумовної реєстрації, визначених у пункті 3 Порядку зупинення ПН/РК в ЄРПН, реєстрація таких ПН/РК не зупиняється в ЄРПН⁴.

³ Наказ ДПС від 24.02.2022 № 243-о «Про встановлення простою у роботі Державної податкової служби України та її територіальних органів».

⁴ Пункт 4 Порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН.

Реєстрація ПН/РК зупиняється у разі, коли за результатами автоматизованого моніторингу платник ПДВ відповідає хоча б одному критерію ризиковості платника податку або відображена в ПН/РК операція відповідає хоча б одному критерію ризиковості здійснення операції (додаток 3).

Протягом 2021–2023 років кількість платників ПДВ скоротилася на 6,2 відс. (з 262,6 до 246,4 тис.) через анулювання реєстрації та зменшення кількості реєстрації нових платників.



За інформацією ДПС, основною причиною анулювання реєстрації платника ПДВ (81,3 відс. випадків) було неподання податкових декларацій з ПДВ або подання декларацій без обсягів постачання чи придбання товарів і послуг протягом 12 послідовних місяців.

Незважаючи на це, кількість платників ПДВ, які подавали ПН/РК для реєстрації в ЄРПН, знизилася на 14,4 відсотка. Водночас кількість платників ПДВ, у яких зупинено реєстрацію ПН/РК в ЄРПН, зросла на 37 відс. (табл. 2).

Таблиця 2

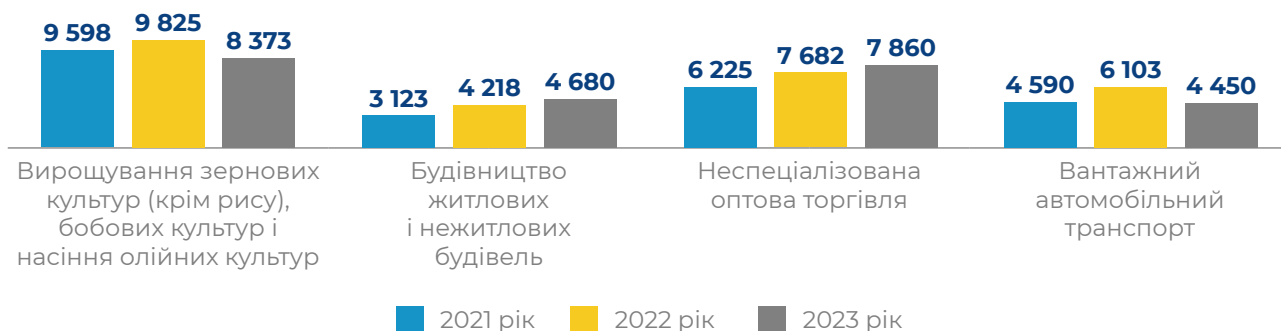
Динаміка кількості платників ПДВ

Показник	2021 р.	2022 р.	2023 р.	I півр. 2023 р.	I півр. 2024 р.
Кількість платників ПДВ, якими подано ПН/РК для реєстрації в ЄРПН	232 016	214 198	198 661	171 717	214 198
% у загальній кількості платників ПДВ	88,4	82,1	79,2	67	86,9
Кількість платників, у яких було зупинено реєстрацію хоча б однієї ПН/РК в ЄРПН	67 120	91 940	91 925	62 872	59 800
% у кількості платників, якими подано ПН/РК	28,9	42,9	46,3	36,6	27,9

Якщо в 2021 році реєстрацію ПН/РК зупиняли у **5,5 тис. платників ПДВ** щомісяця, то у 2023 році цей показник зріс **до 7,7 тис. платників**. У I півріччі 2024 року зупинено реєстрацію ПН/РК близько 10 тис. платників.

Основні види діяльності платників ПДВ, яким зупинено реєстрацію ПН/РК в ЄРПН, наведені в діаграмі 4. Кожен десятий такий платник ПДВ був зайнятий у сфері виробництва зернових, зернобобових та олійних культур.

Діаграма 4. Основні види діяльності платників ПДВ,
яким зупинено реєстрацію ПН/РК в ЄРПН



Всього за 2021–2023 роки та I півріччя 2024 року платниками ПДВ подано 1 044,4 млн ПН/РК, з них 99,3 відс. (1 036,7 млн) ПН/РК були зареєстровані. Реєстрацію зупинено 0,7 відс. (7,7 млн) ПН/РК (табл. 3).

Таблиця 3

**Результати автоматизованого моніторингу відповідності ПН/РК
критеріям оцінки ступеня ризиків
протягом 2021–2023 років та I півріччя 2024 року**

Період	Подано ПН/РК		Зареєстровано ПН/РК			Зупинено реєстрацію ПН/РК	
	к-ть (тис. од.)	сума ПДВ, млрд грн	к-ть (тис. од.)	% до поданих	сума ПДВ, млрд грн	к-ть (тис. од.)	сума ПДВ, млрд грн
2021 р.	325 988,1	2 299,6	324 298,9	99,5	2 273,2	1 689,3	26,3
2022 р.	222 260,1	1 735,1	220 010,4	99	1 699,7	2 249,7	35,4
2023 р.	273 874,5	2 209,1	271 313,8	99,1	2 153,7	2 560,7	55,4
Разом	822 122,7	6 243,8	815 623	99,2	6 126,7	6 499,7	117,2
I півр. 2023р.	126 676,4	972,4	125 611,7	99,2	946,9	1 064,6	25,5
I півр. 2024 р.	222 260,1	1 735,1	221 084,7	99,5	17 082,1	1 175,3	26,9
Всього 2021–2023 рр. та I півр. 2024 р.	1 044 382,8	7 979	1 036 707,8	99,3	7 834,9	7 675	144,1

Дані свідчать про стабільно високий рівень реєстрації ПН/РК в ЄРПН, що демонструє ефективність механізмів відповідності. Відносно низький відсоток зупинених реєстрацій ПН/РК вказує, що більшість платників ПДВ забезпечили відповідність критеріям оцінки ступеня ризиків, визначеним Порядком зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН.

Зупинення ПН/РК за критеріями ризиковості платника ПДВ

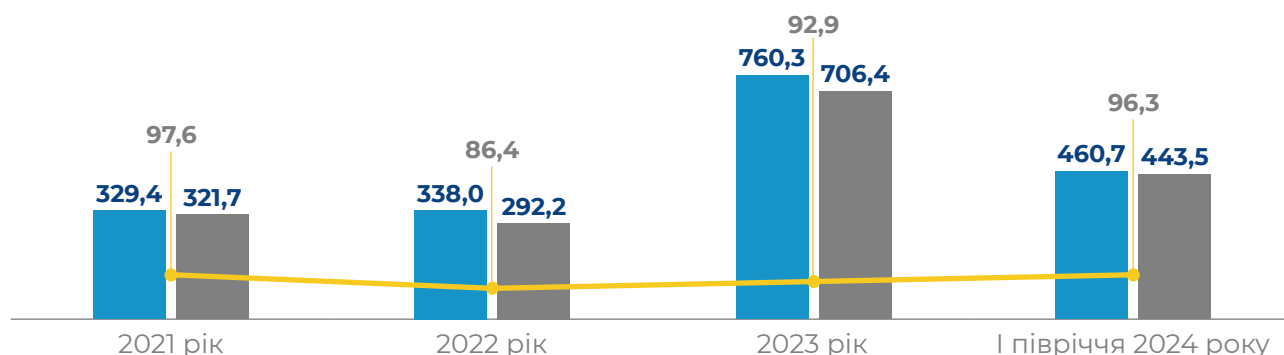
Платник податку, яким складено та/або подано для реєстрації в ЄРПН ПН/РК, що не відповідають жодній з ознак безумовної реєстрації, перевіряється щодо відповідності критеріям ризиковості платника податку, показникам, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку⁵.

У разі коли за результатами автоматизованого моніторингу платник податку, яким складено та/або подано ПН/РК для реєстрації в ЄРПН, відповідає хоча б одному критерію ризиковості платника податку, реєстрація таких ПН/РК зупиняється⁶.

Протягом 2021–2023 року та I півріччя 2024 року зупинено реєстрацію **1,9 млн ПН/РК** за критерієм ризиковості платника ПДВ (24,7 відс. загальної кількості зупинених ПН/РК) на суму ПДВ **42 млрд гривень**.

З 8 критеріїв ризиковості платника ПДВ⁷, найбільша частка ПН/РК зупинена за критерієм «наявна податкова інформація» (**93,4 відс.**, або 1,8 млн ПН/РК на суму ПДВ **39,2 млрд гривень**).

Діаграма 5. Зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН за критеріями ризиковості платника ПДВ



- кількість ПН/РК, реєстрація яких призупинена в ЄРПН у зв'язку з відповідністю платників податку критеріям ризикованості платника податку
- кількість ПН/РК, реєстрація яких зупинена за критерієм «наявна податкова інформація»
- частка ПН/РК, реєстрація яких зупинена за критерієм «наявна податкова інформація», %

Критерій «наявна податкова інформація» є загальним і дає можливість ДПС використовувати будь-яку інформацію, отриману з різних джерел: аналітичні дані, результати перевірок, інша інформація про можливі порушення або ризики.

⁵ Абзац перший пункту 5 Порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН.

⁶ Абзац перший пункту 6 Порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН.

⁷ Визначені додатком 1 до Порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН.



Довідник кодів податкової інформації, яка є підставою для прийняття рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості, затверджений наказом ДПС від 11.01.2023 № 17 «Про затвердження довідника кодів податкової інформації».

При цьому платники податків не знають про наявність та використання такої інформації органами ДПС і, відповідно, не можуть запобігти зупиненню реєстрації ПН/РК. Для кращого розуміння цього критерію платники змушені звертатися за додатковою інформацією до податкових органів або отримувати консультації від юридичних експертів.

Про зазначене свідчать результати опитування платників податків⁸:

- 60,9 відс. платників податків не вдалося дізнатися про причини відмови в реєстрації ПН/РК в ЄРПН;
- 34,8 відс. платників вказали, що відмова зумовлена наявністю контрагента-ризикового продавця/покупця.

Також у Звіті 2023 року «СМКОР» Рада бізнес-омбудсмена констатувала: у 75 відс. випадків реальні причини прийняття рішень про відповідність критеріям ризиковості та рішень про неврахування таблиць даних не зазначалися. Такі причини з'ясовувалися лише за результатами розслідування Ради або звернення платників податків на гарячі лінії органів ДПС.

Зупинення ПН/РК за критеріями ризиковості здійснення операцій

ПН/РК, що не відповідають жодній з ознак безумовної реєстрації, перевіряються щодо відповідності відображених у них операцій критеріям ризиковості здійснення операцій⁹.

Якщо автоматизований моніторинг виявляє, що операція в ПН/РК відповідає хоча б одному критерію ризиковості, реєстрація таких ПН/РК зупиняється. Виняток становлять ПН/РК, складені платником податку з позитивною податковою історією¹⁰.

Основна мета автоматизованого моніторингу відповідності ПН/РК критеріям оцінки ступеня ризиків — виявити та запобігти потенційним схемам формування та розповсюдження податкового кредиту за операціями, які мають ймовірно безтоварний характер. Критерії базуються на різних показниках, зокрема розбіжності в обсягах транзакцій та показниках діяльності платників.

⁸ В опитуванні щодо оскарження рішень податкових органів про зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН взяли участь 24 платники податків.

⁹ Абзац другий пункту 5 Порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН.

¹⁰ Пункт 7 Порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН.

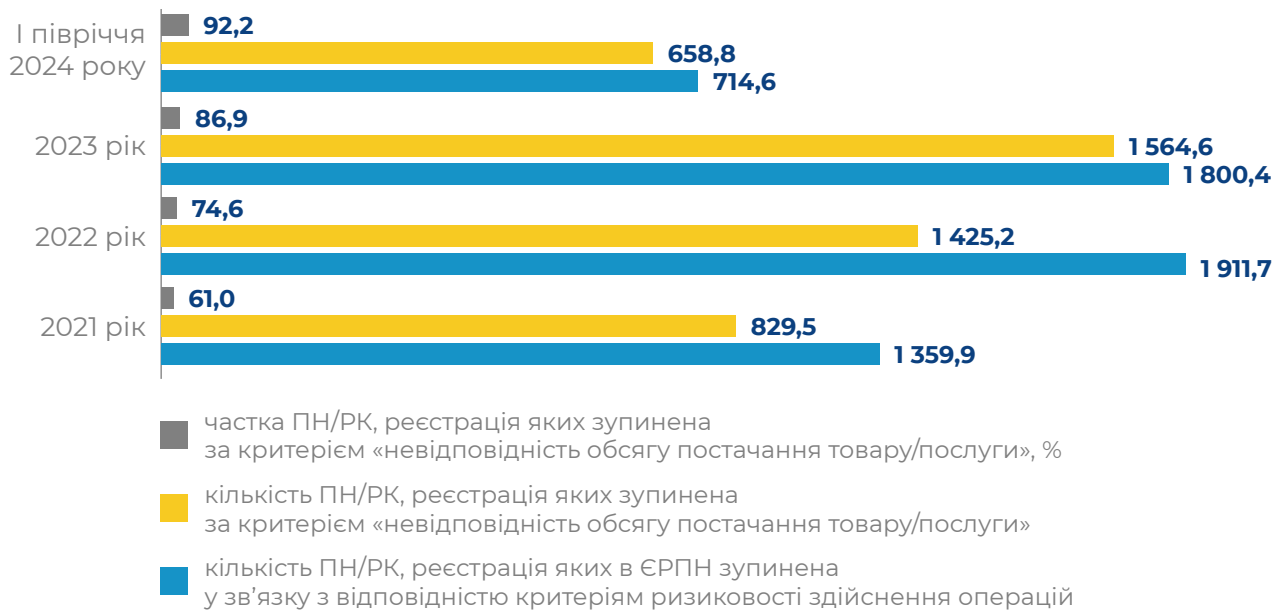
Протягом 2021–2023 років та I півріччя 2024 року зупинено реєстрацію **5,8 млн** ПН/РК (75,3 відс. загальної кількості зупинених ПН/РК) на суму ПДВ 102,1 млрд грн через відповідність хоча б одному з критеріїв ризиковості здійснення операцій.

З 6 критеріїв оцінки ризиковості операцій¹¹, найбільша частка ПН/РК зупинена за критерієм «невідповідність обсягів постачання товарів/послуг» — **77,4 відс.** (4,5 млн) ПН/РК на суму ПДВ **79 млрд гривень. Цей критерій є складним у його розрахунку для платника податку.**



Критерій «невідповідність обсягів постачання товарів/послуг» застосовується, коли обсяг поставлених товарів або послуг перевищує допустимий баланс. Допустимий залишок розраховується як різниця між обсягом закупівель на митній території України та відповідними поставками, облікованими в ЄРПН. Цей залишок множиться на коефіцієнт 1,5 разом з обсягом постачання, зафіксованим в ЄРПН з 01.01.2017.

Діаграма 6. Зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН за критеріями ризиковості здійснення операцій



Рада бізнес-омбудсмена у Звіті 2023 року «СМКОР» відзначила, що єдина умова для спрацювання ризику — досягнення рівня постачання більшого за придбання у 1,5 раза. Раді не вдалося знайти економічного обґрунтування та таргетованості підходу до визначення ризиковості здійснення операцій за критерієм «невідповідність обсягів постачання товарів/послуг» щодо можливих порушників. Навпаки, в умовах девальвації національної валюти та інфляційних процесів на тлі повномасштабної військової агресії, у 2022 році фіксований коефіцієнт 1,5, на думку Ради, не може вважатися розумним для визначення ризиковості здійснення операцій.

¹¹ Визначені додатком 3 до Порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН.

Зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН здійснювалося автоматично на підставі відповідності критеріям оцінки ризиків, визначеним Порядком зупинення ПН/РК в ЄРПН. Водночас критерій ризиковості платника ПДВ «наявна податкова інформація» є загальним, а критерій ризиковості здійснення операцій «невідповідність обсягів постачання товарів/послуг» — складним у розрахунку для платників податків.

Це створює ризики помилкового віднесення платників податків до категорії ризикових та додаткового навантаження на них через оскарження відмов у реєстрації ПН/РК в ЄРПН або віднесення їх до категорії ризикових.

Рішення, прийняті комісіями регіонального рівня

Комісії регіонального рівня приймають рішення про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН, відповідність критеріям ризиковості платника податку, неврахування таблиці даних платника податку. Платники ПДВ мають право оскаржити ці рішення в адміністративному або судовому порядку.

Протягом періоду, що досліджувався, комісіями регіонального рівня проведено 21,6 тис. засідань, на яких прийнято рішення про:

- 1) відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН — 426 тис. рішень на суму 18,6 млрд грн ПДВ. Кількість платників ПДВ, які отримали такі рішення, збільшилася з 18,3 до 24,2 тис.;
- 2) неврахування таблиць даних платників ПДВ — 200,4 тис. рішень. Кількість платників податків, яких стосуються такі рішення, зросла з 21 до 27,7 тис.;
- 3) відповідність критеріям ризиковості платника податку — 56,4 тис. рішень. Кількість платників, які отримали ці рішення, зменшилася з 18,3 до 14,3 тисячі.

Зменшення у 2023 році кількості платників, які отримали рішення про відповідність критеріям ризиковості, пояснюється кількома факторами:

- підвищення активності платників ПДВ: платники стали активніше захищати свої права в разі відмови в реєстрації ПН/РК або віднесення їх до категорії ризикових;
- нормативно-правові зміни: з 08 липня 2023 року¹² платникам ПДВ надано право подавати скарги до Комісії ДПС на рішення комісій регіонального рівня про неврахування таблиць даних та відповідність їх критеріям ризиковості. Це розширило права платників.



З 09.12.2023, з дня набрання чинності постановою Кабінету Міністрів України від 07 листопада 2023 р. № 1154 «Про внесення змін до порядків, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165», внесено зміни до Порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН: рішення про відповідність/невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку та рішення про неврахування таблиці даних платника податку можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку.

¹² Набрання чинності постановою Кабінету Міністрів України від 2 червня 2023 року № 574 «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165».

Проблеми платників податків з поданням документів

Платник податку має право протягом 365 календарних днів, що настають за датою виникнення зобов'язання, відображеного в ПН/РК, подати до органів ДПС письмові пояснення та копії документів для підтвердження достовірності інформації в ПН/РК¹³.

Аудит засвідчив: майже **кожен третій платник ПДВ не надавав** документів для підтвердження достовірності інформації в ПН/РК, реєстрацію яких зупинено. Загальна сума ПДВ за такими ПН/РК перевищила **43 млрд гривень**.

Причинами неподання платниками ПДВ документів, зокрема, є:

- здійснення операцій, які мають ймовірно безтоварний характер;
- бухгалтерські помилки або труднощі зі збором необхідних документів, а також
- брак фінансових та трудових ресурсів для підготовки та подання документів.

Опитування, проведене серед платників ПДВ¹⁴, засвідчило:

- 45,8 відс. платників ПДВ витратили від 8 до 12 годин на підготовку документів та пояснень;
- для 50 відс. платників ПДВ розгляд комісією регіонального рівня документів та пояснень тривав від 6 до 10 днів, для 20,8 відс. платників ПДВ — більше 12 днів;
- у 50 відс. платників ПДВ після розгляду документів та пояснень ПН/РК були зареєстровані. Водночас дві третини з них зіткнулися з повторними зупиненнями реєстрації ПН/РК.

Дані опитування вказують на значні витрати часу на підготовку документів та тривалий процес розгляду документів і пояснень та свідчать про наявність випадків повторного зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН.

У Звіті 2023 року «СМКОР» Рада бізнес-омбудсмена зазначила, що держава передбачає на підготовку пояснень і пакета документів для однієї зупиненої ПН/РК 1 годину. Разом з тим опитування Радою платників податків засвідчило, що процедура підготовки документів для підтвердження однієї ПН/РК займає більше 12 годин.

Процес подання платниками ПДВ таблиці даних

Таблиця даних платником ПДВ подається за встановленою формою і містить інформацію про діяльність платника, а також про товари чи послуги, що постачаються та/або придбаваються¹⁵. Якщо підприємство має кілька напрямів діяльності, таблицю слід подавати окремо за кожним з них.

¹³ Пункт 6 Порядку № 520.

¹⁴ В опитуванні щодо оскарження рішень податкових органів про зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН взяли участь 24 платники податків.

¹⁵ Пункти 12 і 13 Порядку зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН.

Таблиця даних платника ПДВ включає коди, що відповідають УКТ ЗЕД для товарів або ДКПП для послуг. Основна мета подання таблиці — **підтвердження операційної діяльності платника ПДВ та уникнення зупинення реєстрації ПН/РК**.

Протягом 2021–2023 років та I півріччя 2024 року платниками ПДВ подано 115,5 тис. таблиць даних. Комісіями регіонального рівня за 99,4 тис. таблиць даних (86,1 відс.) прийнято рішення про їх врахування.

Платник ПДВ може подавати таблицю даних безліч разів до її прийняття або відхилення. При прийнятті таблиці даних відповідні ПН/РК реєструються в ЄРНП без додаткової перевірки або зі зниженим ризиком зупинення реєстрації. Якщо таблицю даних відхилено, платник ПДВ має ризик подальшого зупинення реєстрації ПН/РК.

Платники ПДВ також можуть подавати додаткові документи для підтвердження достовірності операцій (договори, акти виконання робіт, транспортні накладні).

Результати опитування: лише третина платників ПДВ, які подавали таблиці даних до комісій регіонального рівня, отримали детальні роз'яснення щодо причин неврахування поданих таблиць.

Стан розгляду скарг Комісією ДПС

Процес адміністративного оскарження рішень, прийнятих комісіями регіонального рівня, визначений **Порядком розгляду скарг**. Ключовими моментами цього процесу є:

- скарга подається платником ПДВ протягом 10 робочих днів, що настають за днем прийняття рішення комісії регіонального рівня;
- платник ПДВ може додати інші документи, визначені пунктом 11 цього Порядку, які підтверджують факт здійснення операції, а також розширені пояснення щодо проведених операцій та детальний опис порушень прав підприємства з боку податкового органу;
- платник ПДВ має право подати письмові пояснення та копії документів до декількох ПН/РК, якщо такі ПН/РК складені на одного отримувача-платника ПДВ за одним і тим самим договором або якщо в таких ПН/РК відображені однотипні операції.

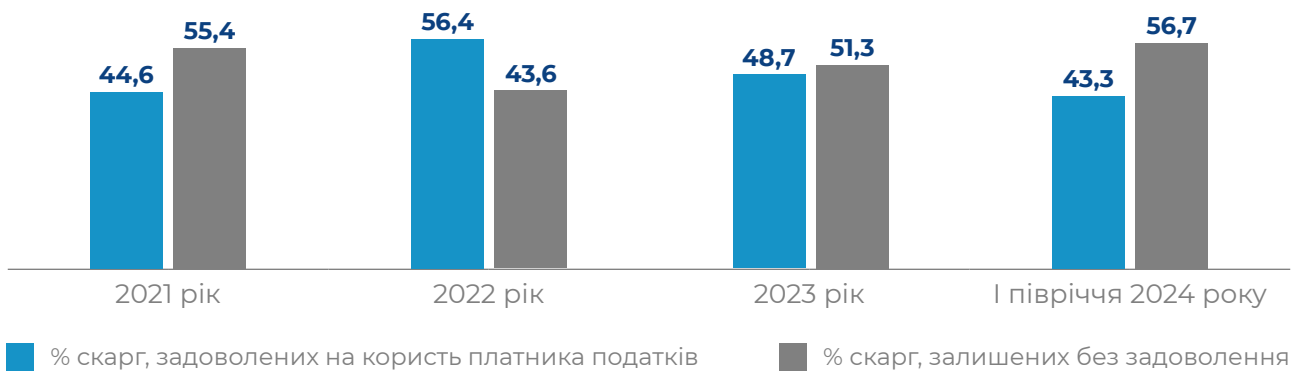
Комісія контролюючого органу перевіряє подані платником податку копії документів щодо їх достовірності шляхом звірки даних, які містяться в таких копіях документів, з даними, що надходять або можуть бути отримані з інших джерел інформації (реєстри, що ведуться державними органами, документи, зокрема електронні).

Наявні дискреційні повноваження дозволяють комісії контролюючого органу приймати рішення у межах законодавчо допустимих варіантів, що не виключає певних корупційних ризиків та впливу на об'єктивність прийнятих рішень.

Аудит засвідчив: протягом 2021–2023 років та I півріччя 2024 року Комісією ДПС проведено 762 засідання, на яких розглянуто 268,4 тис. скарг платників ПДВ на **рішення** комісій регіонального рівня **про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН**. Результати розгляду:

- **задоволено 49,4 відс.** (132,6 тис.) **скарг**, рішення комісій регіонального рівня скасовано;
- **залишено без задоволення 50,6 відс.** (135,8 тис.) **скарг**, рішення комісій регіонального рівня без змін.

Діаграма 7. Результати розгляду скарг платників податків



Кількість платників ПДВ, які отримали рішення про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН, на 30 відс. перевищує кількість тих, яким ПН/РК були зареєстровані.

З 08.07.2023¹⁶ по 01.07.2024 платниками ПДВ подано 550 скарг на рішення комісій регіонального рівня **про неврахування їх таблиць даних**. Результати розгляду:

- **задоволено 46,9 відс. скарг**, рішення комісій регіонального рівня скасовано;
- **залишено без задоволення за 53,1 відс. скарг**, рішення комісій регіонального рівня без змін.

Комісією ДПС також розглянуто 353 скарги на рішення комісій регіонального рівня **про відповідність платників ПДВ критеріям ризиковості**. Результати розгляду:

- **задоволено 33,7 відс. скарг**, рішення комісій регіонального рівня скасовано;
- **залишено без задоволення 66,3 відс. скарг**, рішення комісій регіонального рівня без змін.

Водночас результати судового оскарження рішень про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН, неврахування таблиць даних платника ПДВ та відповідність платника податку критеріям ризиковості свідчать, що **понад 90 відс. судових справ вирішуються на користь платників ПДВ**. За інформацією ДПС, визначальним чинником таких результатів є подання платниками ПДВ додаткових доказів під час судового провадження, які не надавалися до ДПС.

¹⁶ Порядок розгляду скарг зі змінами, внесеними постановою Кабінету Міністрів України від 02 червня 2023 р. № 574.

За результатами вибіркового дослідження¹⁷ встановлено, що з 30 розглянутих скарг Комісією ДПС відмовлено в задоволенні за 15. Третина цих відмов оскаржена платниками ПДВ у судах. За результатами опрацьованих рішень судів, винесених на користь платників ПДВ, **суди визнали рішення ДПС необґрунтованими та скасували їх, зокрема, через:**

- недоведення податковим органом відповідних підстав для застосування критерію ризиковості платника ПДВ «наявна податкова інформація»;
- неврахування наданих платниками ПДВ документів та письмових пояснень, яких було достатньо для прийняття рішень про реєстрацію ПН/РК.

Отже, рішення, прийняті Комісією ДПС, в окремих випадках були недостатньо обґрунтовані. Зазначене свідчить про необхідність удосконалення процедури розгляду скарг платників податків з метою запобігання суб'єктивним підходам.

3.3. Податкові надходження за результатами судового оскарження та сплата судового збору

РЕЗУЛЬТАТИ АУДИТУ

Протягом 2021–2023 років та I півріччя 2024 року за рішеннями судів, винесених на користь органів ДПС, до державного бюджету надійшло 2902,2 млн грн податків та зборів (табл. 4).

Таблиця 4

Дані щодо податкових надходжень до державного бюджету та сплаченої суми судового збору

млн грн

Показник	2021 р.	2022 р.	2023 р.	I півр. 2024 р.
Фактичні податкові надходження за рішеннями судів, винесеними на користь органів ДПС	1 290,5	826,3	470,3	315,1
Судовий збір, сплачений органами ДПС, за подання позовних заяв, апеляційних та касаційних скарг за майновими і немайновими спорами	291,2	215,8	221,6	77,2

Обсяг таких надходжень мав тенденцію до зменшення: на 36 відс. у 2022 році та 43,1 відс. у 2023 році. Причини — зменшення кількості справ, розглянутих судами, та справ, за якими прийняті рішення на користь органів ДПС (у 2 рази у 2022 році), а також сум позовів за ними (на 35 відс. у 2022 році та ще на 10 відс. у 2023 році).

¹⁷ Досліджено матеріали Комісії ДПС щодо розгляду скарг на відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН.

Судові справи, за якими судами прийняті рішення на користь органів ДПС

Період	Кількість справ	Сума позовів у справах (млн грн)
2021 р.	7 579	56 106
2022 р.	3 768	36 658
2023 р.	4 165	32 959
I півр. 2024 р.	2 876	26 210

За подання позовних заяв, апеляційних та касаційних скарг за майновими і немайновими спорами у цьому періоді органами ДПС сплачено 805,8 млн грн судового збору: у 2022 році сплачено на 75,4 млн грн менше, ніж у 2021 році (291,2 млн грн), проте у 2023 році цей показник зріс до 221,6 млн гривень.

Отже, третину фактичних податкових надходжень за рішеннями судів, винесеними на користь органів ДПС, витрачено на судовий збір.

Діаграма 8. Частка сплаченого судового збору у фактичних надходженнях за рішеннями судів, винесеними на користь органів ДПС



Зазначене спричинено як необхідністю виконання органами ДПС повноважень щодо забезпечення надходжень податків та зборів до державного бюджету, так і недоліками в адмініструванні податків та зборів, винесенням ними податкових рішень на основі матеріалів перевірок, які не містять якісної доказової бази, що призводить до їх скасування судами.

Наслідки нерівномірного фінансування для сплати судового збору

Протягом 2021–2023 років органи ДПС зіткнулися з відмовою в апеляційному та касаційному провадженні у 5537 судових справах через несплату судового збору, з них 90 відс. (4969) справ перебували в апеляційному провадженні. При цьому кількість таких відмов щорічно зростала (табл. 6).

Таблиця 6

Кількість відмов у зв'язку з несплатою судового збору

Період	Всього відмов	У тому числі за:	
		апеляційними справами	касаційними справами
2021 р.	1 526	1 363	163
2022 р.	1 767	1 588	179
2023 р.	2 244	2 018	226

Причиною несплати (несвоєчасної сплати) судового збору є недостатнє та нерівномірне фінансування органів ДПС протягом бюджетного року: на рівні 2–5 відс. на початку року та 80–100 відс. наприкінці року.

Зазначене унеможлиблює виконання органами ДПС своїх повноважень щодо здійснення представництва інтересів у судах. Це негативно впливає **на забезпечення надходження до державного бюджету** податків та зборів, донарахованих за результатами контрольної-перевірочної роботи органами ДПС.

3.4. Вплив процесу оскарження та несвоєчасного виконання рішень судів органами ДПС на економічну активність платників податків

РЕЗУЛЬТАТИ АУДИТУ

Динаміка та наслідки перебування платників ПДВ у переліку ризикових

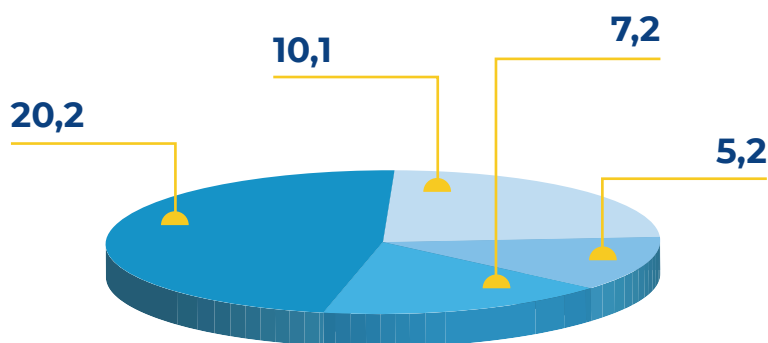
За результатами автоматизованого моніторингу критеріїв оцінки ступеня ризиків, в середньому близько 16 тис. платників ПДВ перебували у переліку ризикових у 2021–2023 роках. Щороку з цього переліку виключались від 4 до 6 тис. платників ПДВ.

Аналіз фінансово-господарської діяльності та даних податкової звітності таких платників засвідчив:

- незважаючи на зменшення кількості юридичних осіб-платників ПДВ на **11,1 відс.** (з 16,2 до 14,4 тис.), сплата ними податків зросла на **53,8 відс.** (з 11,2 до 17,2 млрд грн);
- кількість фізичних осіб-підприємців зменшилась на **22 відс.** (з 383 до 314), однак сума сплачених ними податків зросла на **13,1 відс.** (з 114,6 до 129,6 млн грн).

Загалом юридичними особами та фізичними особами-підприємцями, які перебували в переліку ризикових у 2021–2023 роках, до державного бюджету сплачено **42,7 млрд грн податків та зборів.**

Діаграма 9. Сплата основних податків у 2021–2023 роках, млрд грн



■ податок на прибуток ■ ПДФО (без врахування військового збору) ■ ПДВ ■ інші платежі

У 2021 році в переліку ризикових перебувало 16 222 юридичні особи. У 2022 та 2023 роках **11,5 відс.** таких осіб задекларували відсутність фінансово-господарської діяльності. Крім того, з платників, які перебували у переліку ризикових у 2022 році, **9,7 відс.** задекларували відсутність діяльності в 2023 році.

Подібна тенденція спостерігалася і серед фізичних осіб-підприємців:

- у 2022 та 2023 роках відсутність діяльності задекларували **13 відс.** фізичних осіб-підприємців, які перебували в переліку ризикових у 2021 році;
- у 2023 році призупинили господарську діяльність **15 відс.** осіб, які перебували в переліку ризикових у 2022 році.

Ці показники свідчать про тісний зв'язок між процесом оскарження та економічною діяльністю платників ПДВ: збільшуються як податкові надходження від тих, хто продовжує працювати, так і відсоток суб'єктів господарювання, які задекларували відсутність діяльності. Водночас призупинення діяльності такими платниками податків може свідчити про неможливість спростувати ними ознаки ризиків здійснених операцій.

Виконання органами ДПС рішень судів

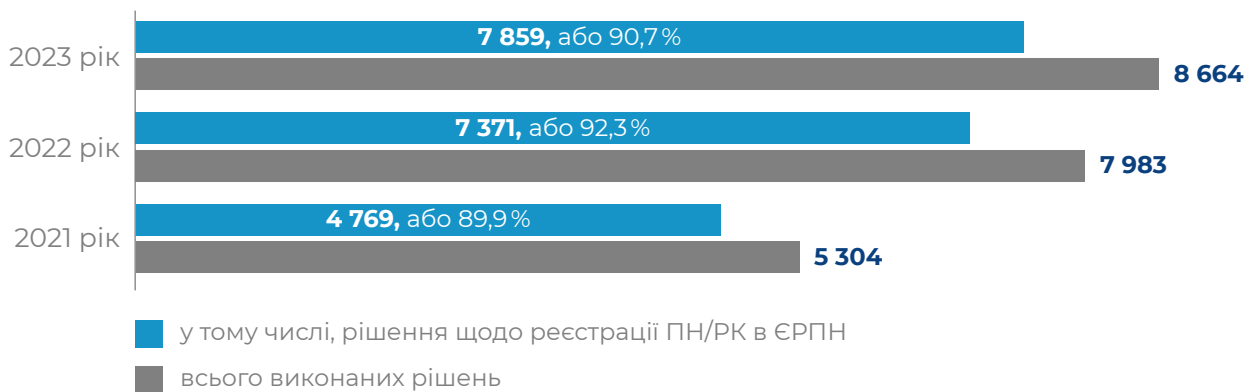
У 2021–2023 роках органами ДПС в автоматичному режимі виконано 8 087 рішень суду про визнання недійсними/нечинними ППР.

Також виконано 21 951 рішення суду щодо реєстрації ПН/РК в ЄРПН, виключення платника з переліку ризикових та врахування таблиці даних.

Кількість рішень суду, виконаних органами ДПС, щорічно збільшувалася.

Найбільшу частку у загальній кількості виконаних рішень становили рішення щодо реєстрації ПН/РК в ЄРПН.

Діаграма 10. Частка виконаних судових рішень щодо реєстрації ПН/РК в ЄРПН у загальній кількості виконаних рішень



Частка інших рішень (визнання протиправними дій, зобов'язання вчинити дії, виключення платника з переліку ризикових та врахування таблиці даних) не перевищувала 10 відсотків.

Строк виконання органами ДПС рішень судів

Судове рішення, яке набрало законної сили, є обов'язковим для всіх учасників справи і підлягає виконанню на всій території України¹⁸. Рішення суду набирає законної сили після закінчення строку подання апеляційної скарги всіма учасниками справи, якщо апеляційну скаргу не було подано. У разі подання апеляційної скарги рішення, якщо його не скасовано, набирає законної сили після повернення апеляційної скарги, відмови у відкритті чи закриття апеляційного провадження або прийняття постанови судом апеляційної інстанції за наслідками апеляційного перегляду¹⁹.

¹⁸ Стаття 370 КАСУ.

¹⁹ Стаття 255 КАСУ.

Тестуванням строків виконання органами ДПС рішень судів, прийнятих на користь платників податків у 2021–2023 роках, було охоплено 1952 рішень судів, з них 1831 — про виключення платників податків з переліку ризикових, 100 — про врахування таблиці даних та 21 — про визнання протиправними дій та зобов'язання вчинити певні дії.

Результати тестування вказали на значні затримки у виконанні рішень судів, винесених на користь платників податків.

Мінімальний строк виконання органами ДПС рішень становив 2 дні, максимальний — 1160 днів, або понад три роки. Зокрема:

- 47,6 відс. рішень про визнання протиправними дій, зобов'язання вчинити дії виконано у строк від 1 до 2 років, 38,1 відс. — більше 2 років;
- 55,9 відс. рішень про виключення платника з переліку ризикових та 60 відс. рішень про врахування таблиці даних виконувались від 3 місяців до року.

Результати вибіркового дослідження виконання 1999 рішень суду про реєстрацію ПН/РК від дати прийняття судом остаточного рішення²⁰ згідно з даними Єдиного державного реєстру судових рішень засвідчили, що половина рішень виконувались органами ДПС від 6 місяців до 2 років (табл. 7).

Таблиця 7

Строк виконання органами ДПС рішень судів, прийнятих на користь платників податків

Період виконання	Вибіркова кількість рішень	Кількість днів						
		від 2 до 10	від 11 до 30	від 31 до 90	від 91 до 180	від 181 до 365	від 366 до 730	більше 730
2021–2023 роки	1999	229	135	253	258	473	525	126
частка у вибірковій кількості,%		11,4	6,8	12,7	12,9	23,6	26,3	6,3

Водночас аудитом встановлено скорочення строків виконання рішень судів про реєстрацію ПН/РК в ЄРПН, що спостерігалось протягом 2023 року та I півріччя 2024 року:

- у 2022 році 71 відс. таких рішень судів виконано у строк від 6 місяців до 2 років;
- у 2023 році ситуація покращилася: 52,5 відс. рішень виконано протягом одного року;
- у I півріччі 2024 року 68,6 відс. рішень виконано у строк від 10 днів до 3 місяців.

За інформацією ДПС, **причинами тривалого виконання органами ДПС рішень суду є:**

- недосконале програмне забезпечення системи електронного адміністрування ПДВ в частині виконання окремих рішень суду;
- необхідність звернення до суду для роз'яснення судового рішення або виправлення помилок (зокрема, неправильні реквізити ПН/РК), допущених платниками податків при поданні позовної заяви;
- необхідність отримання відомостей від інших органів державної влади;
- звірка даних, зазначених платником у податковій звітності та рішенні суду.

²⁰ При здійсненні органами ДПС касаційного оскарження судових рішень.

Крім того, постановою Кабінету Міністрів України від 12 березня 2022 року № 263²¹ тимчасово обмежувався доступ до електронних сервісів, зокрема ЄРПН. Це та встановлення простою у роботі ДПС та її територіальних органів призвело до накопичення рішень судів і тривалого їх виконання.

Статистика звернень платників податків до Ради бізнес-омбудсмена також свідчить про загострення проблеми невиконання рішень судів:

з 483 скарг про невиконання рішень суду 270 стосувалися реєстрації ПН/РК. За результатами завершених розслідувань Раді вдалося переконати органи ДПС виконати рішення суду, що дозволило підприємцям повернути та заощадити **2,3 млрд грн, у тому числі 93,4 млн грн щодо реєстрації ПН/РК**²²;

у 2023 році з 853 скарг з податкових питань до Ради 231 (27 відс.) скарга стосувалася невиконання судових рішень щодо реєстрації ПН/РК в ЄРПН²³.

Негативні наслідки оскарження та несвоєчасного виконання рішень судів

Оскарження рішень та несвоєчасне виконання органами ДПС рішень судів мають негативні наслідки для платників податків, зокрема:

- затримка фінансових ресурсів: процес оскарження може бути тривалим, що призведе до затримки у використанні фінансових ресурсів для цілей бізнесу;
- зменшення довіри до правової системи: несвоєчасне виконання рішень судів зменшує довіру до органів ДПС та правової системи загалом, що може зумовити додаткові фінансові витрати платника податку та негативний вплив на його бізнес-середовище;
- тривалі процеси оскарження: платники податків змушені витратити додатковий час і ресурси на подання апеляційних, касаційних скарг та звернень до суду про визнання протиправною діяльність та зобов'язання вчинити дії для виконання органами ДПС рішень судів та несуть додаткові витрати на судовий збір та юридичні послуги.

²¹ «Деякі питання забезпечення функціонування інформаційно-комунікаційних систем, електронних комунікаційних систем, публічних електронних реєстрів в умовах воєнного стану».

²² Системний звіт Ради бізнес-омбудсмена «Як бізнесу домогтися виконання судового рішення в Україні», 2021 рік.

²³ Річний звіт 2023, <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2024/06/9-years-ua.pdf>.

Згідно з опитуванням платників податків²⁴:

- 37,5 відс. платників ПДВ повідомили, що їхні контрагенти (продавці) відмовилися співпрацювати, що призвело до неоплаченої дебіторської заборгованості;
- 66,7 відс. платників зазначили про припинення контрагентами (покупцями) подальшої співпраці, що призвело до неоплачених поставок продукції, завдання шкоди репутації та припинення ділових відносин;
- судовий процес щодо оскарження рішень органів ДПС тривав понад пів року для 27,3 відс. респондентів та більше року — для 36,4 відс. респондентів.

Зазначене підтверджує наявність значних проблем, які виникають у платників ПДВ через затримки та неефективність процесу оскарження.

РЕКОМЕНДАЦІЇ

ДПС з метою обмеження дискреційних повноважень при прийнятті рішень комісіями центрального та регіонального рівнів з питань зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН, розглянути питання удосконалення довідника кодів податкової інформації, яка є підставою для прийняття рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості платника податку, затвердженого наказом ДПС від 11.01.2023 № 17, у частині чіткості та прозорості такої інформації (до 30.06.2025).

З метою зменшення негативного впливу на державний бюджет та кількості оскаржуваних платниками податків рішень податкових органів, ДПС вжити заходів, спрямованих на:

- розроблення показників якості проведення територіальними органами ДПС контрольно-перевірочної роботи та порядку їх оцінювання (до 30.06.2025);
- всебічне дослідження документів (операцій) платників податків під час прийняття комісіями регіонального рівня рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН, відповідність/невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника ПДВ та врахування/неврахування таблиці даних платника ПДВ (до 30.06.2025).

ДПС запровадити моніторинг і контроль за своєчасним виконанням органами ДПС рішень судів, винесених на користь платників податків, які набрали законної сили (до 30.06.2025).

²⁴ В опитуванні щодо оскарження рішень податкових органів про зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН взяли участь 24 платники податків.

4. ІНФОРМАЦІЙНИЙ ПРОСТІР ДПС: ДОСТУП ТА СТАН ВИКОРИСТАННЯ ПРАЦІВНИКАМИ ОРГАНІВ ДПС

ВИСНОВКИ

Працівники органів ДПС, які розглядали скарги платників податків та представляли інтереси органів ДПС у судах, **не мали можливості повноцінно використовувати окрему інформацію через обмежений доступ** до підсистеми «Податковий аудит» ІКС «Податковий блок» та відповідних матеріалів перевірок, що, відповідно, ускладнювало їхню роботу.

Крім того, недоліки АІС «Суди» та «Скарга» погіршували ситуацію, оскільки електронні форми справ як для скарг платників податків, так і судових справ **були неповними і містили лише обмежену кількість документів**. Працівники змушені були надсилати запити до структурних підрозділів органів ДПС для отримання необхідних документів, що збільшувало час розгляду скарг і супроводження судових справ.

В інформаційних системах (підсистемах) ДПС **не передбачено автоматизованої функції узагальнення даних** про результати адміністративного та судового оскарження. Як наслідок, недосконала система моніторингу заважає прийняттю ДПС обґрунтованих управлінських рішень для покращення процедури адміністративного та судового оскарження.

РЕЗУЛЬТАТИ АУДИТУ

Повний та своєчасний доступ працівників органів ДПС до необхідної інформації для розгляду скарг платників податків, представництва інтересів органів ДПС у судах має забезпечити використання ними документів, податкових даних, судової практики та іншої інформації, необхідної для ефективного виконання закріплених за ними повноважень.

Податкова інформація, зібрана відповідно до Податкового кодексу, зберігається в базах даних інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику²⁵.

²⁵ Пункт 74.1 статті 74 Податкового кодексу.

Доступ до баз даних (підсистем)

Доступ працівникам органів ДПС до баз даних (підсистем) ДПС надається ІТ-підрозділом відповідно до ролей користувача згідно наказом ДПС від 15.05.2020 № 216²⁶. Початковий доступ надається автоматично при введенні в підсистему «Адміністрування системи» наказу ДПС про прийняття на роботу/переведення на іншу посаду та відповідно до функціонального розподілу. Для надання додаткового доступу готується відповідний лист за підписом керівника структурного підрозділу, погоджений з іншими керівниками.

Працівники органів ДПС, які розглядали скарги платників податків, представляли інтереси органів ДПС у судах, протягом 2021–2023 років використовували інформацію, наявну в ІКС «Управління документами», підсистемах «Реєстрація ПП», «Обробка ПЗ та платежів», «Облік платежів», АІС «Скарга» та «Суди» ІКС «Податковий блок» та ІКС «Електронний кабінет» (додаток 4).

У І півріччі 2024 року працівники органів ДПС отримали доступ до ІКС «АСО». Станом на 21.06.2024 інформація з АІС «Скарга» та «Суди» перенесена до зазначеної ІКС. Також проведено інтеграцію даних з ІКС «Управління документами», підсистем «Реєстрація ПП», «Обробка ПЗ та платежів» та «Облік платежів» ІКС «Податковий блок».

За результатами опитування²⁷ працівників органів ДПС повний доступ до всіх необхідних баз даних (підсистем) ІКС ДПС мають:

- 73,8 відс. працівників ДПС, які розглядають скарги;
- 22,2 відс. працівників, які представляють інтереси органів ДПС у судах.

Встановлено, що працівники органів ДПС **не мають доступу до підсистеми «Податковий аудит» ІКС «Податковий блок», в якій наявні необхідні документи для розгляду скарг платників податків та представництва інтересів органів ДПС у судах. Це ускладнює оцінку обґрунтованості винесених територіальними органами ДПС рішень.** Зазначене спричинено невирішенням внутрішніх організаційних питань, які перешкоджають наданню доступу працівникам, та обмеженнями, встановленими через політику безпеки з метою запобігання несанкціонованому доступу до конфіденційної інформації.

Використання інформації, наявної в базах даних (підсистемах)

Працівники органів ДПС як у процесі адміністративного, так і судового оскарження використовували обмежену інформацію про результати контрольно-перевірочної роботи. Інформація про дату, номер та форму ППР, суму основного платежу та застосованої штрафної санкції, вид податку приєднувалася до АІС «Скарга» та «Суди»

²⁶ «Про затвердження Порядку доступу до інформації в інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних системах Державної податкової служби України».

²⁷ В опитуванні взяли участь 61 працівник, який розглядає скарги, і 303 працівники органів ДПС, які представляють інтереси органів ДПС у судах.

з підсистеми «Податковий аудит» ІКС «Податковий блок» шляхом встановлення зв'язку із відповідними записами екранного інтерфейсу.

Водночас через технічні обмеження перегляд та експорт самих ППР у повному обсязі був неможливий. Це призводило до необхідності надсилати запити до територіальних органів ДПС для отримання необхідних документів, що збільшувало час розгляду скарг і супроводження судових справ.

Матеріали та документи, необхідні як для розгляду скарг, так і супроводження судових справ, зберігались в паперовій та електронній формах.

Встановлено, що через застаріле програмне забезпечення²⁸ АІС «Скарга» та «Суди» не містили великих форматів або значної кількості документів. Як наслідок, **електронна форма справи щодо розгляду скарги/супроводження судової справи була неповною і включала звужений набір документів (матеріалів) порівняно з паперовою справою.** Паперова справа формувалась одночасно з електронною справою та охоплювала усі документи (матеріали), які використовувалися ДПС під час розгляду скарги/супроводженні судової справи.

Аудит засвідчив, що при розгляді скарг платників податків працівники ДПС у 100 відс. випадків використовували матеріали (документи) територіальних органів ДПС, що підтверджують правомірність прийнятих ними рішень. Лише у 20,6 відс. скарг враховувалась судова практика та податкові (індивідуальні, узагальнюючі) консультації. Отже, усі наявні матеріали та документи були повністю використані тільки при розгляді кожної п'ятої скарги.

Працівники ДПС під час інтерв'ю вказали, що таке використання судової практики спричинили зазначені нижче фактори:

- ситуації, що відображені в скаргах, не завжди подібні тим, що представлені в судовій практиці;
- судова практика здебільшого застосовується в умовах правової неоднозначності. У разі наявності чіткої норми законодавства, використання судової практики вважається недоцільним.

На питання «Чи мають достатньо інформації в базах даних (підсистемах) ІКС ДПС для якісного виконання своїх обов'язків?»²⁹ відповіли «так»:

- 63,9 відс. працівників ДПС, які розглядають скарги;
- 43,2 відс. працівників органів ДПС, які представляють інтереси органів ДПС у судах.

²⁸ АІС «Скарга» та «Суди» запроваджено та інтегровано в ІКС «Податковий блок» у 2009–2010 роках. Інформаційні платформи, які були використані при розробці цих систем, не підлягали доопрацюванню (внесенню змін).

²⁹ В опитуванні взяли участь 61 працівник, який розглядає скарги, і 303 працівники органів ДПС, які представляють інтереси органів ДПС у судах.

Працівники органів ДПС при виконанні своїх повноважень залежать від інформації, наданої територіальними органами, які винесли оскаржуване рішення. Зокрема, інформацію від територіальних органів ДПС використовують:

- 84,8 відс. працівників при здійсненні представництва інтересів органів ДПС у судах;
- 100 відс. працівників при розгляді скарг платників податків.

Це вказує на необхідність покращення доступу до баз даних та підсистем ІКС ДПС, щоб більше працівників могли ефективно виконувати свої обов'язки незалежно від зовнішніх джерел. Обмежений доступ до інформації створює ризики затримки у розгляді скарг та супроводженні судових справ.

Узагальнення даних та моніторинг

Наказом ДПС від 10.02.2023 № 106³⁰ затверджено різні форми щомісячного моніторингу статистичних даних звіту про надходження та розгляд скарг платників податків (єдиного внеску) на рішення територіальних органів ДПС, поданих в порядку адміністративного оскарження.

Представниками Департаменту оскарження рішень контролюючих органів ДПС під час інтерв'ю зазначено, що **АІС «Скарга» не забезпечувала:**

- автоматичного узагальнення даних за видами рішень контролюючого органу, сумами оскарження, видами податків та зборів;
- формування даних щодо кількості поданих та розглянутих скарг платників податків, результатів їх розгляду, а також кількості скарг, строк розгляду яких продовжено.

В інтерв'ю представники Департаменту правового забезпечення ДПС зазначили, що в **АІС «Суди»:**

- автоматичне формування інформації щодо стану розгляду судових справ здійснювалося за головним критерієм — «категорія судової справи»;
- звітні дані щодо кількості та результатів розгляду судових справ щомісяця формувалися за інстанційною юрисдикцією;
- здійснювати формування звітних показників за галузевою характеристикою платників податків та/або в розрізі податків немає можливості.

При спостереженні за роботою **АІС «Суди»** також встановлено, що ця АІС **не передбачає** формування та узагальнення даних щодо виду рішення контролюючого органу, суми позову, кількості рішень, оскаржених у суді після проходження процедури адміністративного оскарження.

³⁰ «Про організацію роботи та узагальнення практики в органах ДПС розгляду скарг платників податків на рішення територіальних органів ДПС, поданих в порядку адміністративного оскарження» (зі змінами).

Нова ІКС «АСО»³¹ **забезпечує узагальнення та формування** зазначених **звітних даних у ручному режимі** (за потреби), однак не визначена періодичність їх формування.

Отже, неможливість автоматичного формування звітів про результати адміністративного та судового оскарження не сприяє прийняттю своєчасних управлінських рішень у частині удосконалення такої процедури.

РЕКОМЕНДАЦІЇ

ДПС розглянути питання щодо:

- надання відповідно до функціональних обов'язків працівникам органів ДПС, які розглядають скарги платників податків та представляють інтереси органів ДПС у судах, розширеного доступу до підсистеми «Податковий аудит» ІКС «Податковий блок» та матеріалів актів перевірок для забезпечення виконання покладених на них повноважень (до 31.12.2024);
- забезпечення між структурними підрозділами органів ДПС при отриманні скарг платників податків оперативного обміну документами і матеріалами, які підтверджують правомірність винесених органами ДПС рішень, але яких немає в базах даних інформаційних систем (підсистем) ДПС (до 01.04.2025);
- удосконалення ІКС «АСО» в частині автоматизації формування звітів про результати адміністративного та судового оскарження (до 30.06.2025).

³¹ Встановлено під час аудиту за результатами спостереження за роботою ІКС «АСО».

5. ЗАПРОВАДЖЕННЯ СТРАТЕГІЧНИХ ІНІЦІАТИВ ТА ПОКАЗНИКІВ ЯКОСТІ: ВПЛИВ НА РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ДПС

ВИСНОВКИ

Заходи, визначені щорічними планами заходів з реалізації ДПС стратегічних ініціатив «Удосконалення процедури адміністративного оскарження, налагодження діалогу з платниками податків за рахунок впровадження практики медіації» та «Удосконалення процедури судового оскарження з метою підвищення якості розгляду судових справ за участі органів ДПС» у 2021–2023 роках, **не були достатньо обґрунтовані**. Як наслідок, **цілі стратегічних ініціатив не досягнені**.

Результативні показники якості, визначені в паспорті бюджетної програми за КПКВК 3507010 на 2021–2024 роки, **не відповідають Загальним вимогам до визначення результативних показників бюджетних програм у частині чіткості та однозначності формулювань**. Як наслідок, оцінювання результативності процесів адміністративного та судового оскарження є неповним і необ'єктивним.

Недостатня чисельність працівників органів ДПС, відповідальних за представництво інтересів органів ДПС у судах, **спричиняє значне навантаження** на цих працівників, що, відповідно, впливає на якість виконання ними повноважень. У 2021–2023 роках та I півріччі 2024 року частка судових справ з податкових спорів, вирішених на користь органів ДПС, має тенденцію до щорічного зменшення.

5.1. Стан реалізації заходів з удосконалення процедури адміністративного оскарження та результати розгляду скарг платників податків

РЕЗУЛЬТАТИ АУДИТУ

Одним із напрямів реформування системи органів, що реалізують державну

- податкову політику, визначено удосконалення процедури адміністративного оскарження³², що передбачає:
- запровадження ефективного механізму розгляду скарг платників податків в адміністративному порядку;

³² Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 № 1101-р «Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику».

- впровадження системи моніторингу результативності розгляду судами податкових спорів, що пройшли процедуру адміністративного оскарження;
- моніторинг і систематизацію результатів розгляду податкових спорів в адміністративному та судовому порядку і доведення їх до відома інших підрозділів ДПС з метою уніфікації підходів до адміністрування податків, зборів, платежів.

Удосконалення процедури адміністративного оскарження рішень ДПС як стратегічну ініціативу запроваджено з 2021 року, визначено її ціль та завдання³³. ДПС щороку затверджувала плани заходів з реалізації цієї стратегічної ініціативи відповідними наказами³⁴.

Всього на 2021–2023 роки заплановано 18 заходів, окремі заходи включались до планів заходів з реалізації стратегічної ініціативи щороку.

У 2023 році Мінфіном, за пропозицією ДПС, визнано **недоцільним подальше доопрацювання розробленого у 2021 році законопроєкту** щодо альтернативного (позасудового) вирішення податкових спорів шляхом медіації. Як наслідок, напрям «Удосконалення процедури адміністративного оскарження, налагодження діалогу з платниками за рахунок впровадження практики медіації» виключено з Пріоритетів діяльності ДПС на 2023 рік³⁵. Вирішення цієї проблеми відкладено в часі, оскільки в Плані заходів з реалізації Стратегічного плану ДПС на 2022–2024 роки на 2024 рік знову заплановано розроблення та супроводження такого законопроєкту. Водночас Пріоритети діяльності ДПС на 2024 рік такого напрямку не містять.

Альтернативне вирішення спорів (медіація) в податковій сфері, що досить поширене та ефективно використовується в багатьох розвинених державах, при адміністративному оскарженні сприяло б зменшенню конфліктних ситуацій між податковими органами та платниками податків, налагодженню більш конструктивного діалогу і вирішенню спорів без судових процедур. Як наслідок, зменшиться навантаження на суди, зросте довіра платників податків до органів ДПС.

Щодо виконання ДПС інших заходів:

- оприлюднений **Звіт про результати розгляду податкових спорів в адміністративному та судовому порядку** за 2021 рік³⁶ **не містив** визначеного планом заходів на 2021 рік

³³ Стратегічні цілі діяльності ДПС до 2022 року, затверджені наказом ДПС від 10.12.2019 № 205 (із змінами), Стратегічний план Державної податкової служби України на 2022–2024 роки.

³⁴ Накази ДПС від 30.07.2020 № 376 «Про затвердження Плану заходів з реалізації стратегічних цілей діяльності ДПС на 2021 рік» (у редакції наказу ДПС від 01.03.2021 № 254), від 16.11.2022 № 846 «Про затвердження Плану заходів з реалізації Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022–2024 роки у 2022 році», від 04.04.2023 № 198 «Про затвердження Плану заходів з реалізації Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022–2024 роки у 2023 році», від 12.07.2024 № 528 «Про затвердження Плану заходів з реалізації Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022–2024 роки у 2024 році».

³⁵ Затверджені 20.04.2023 Міністром фінансів України Сергієм Марченком.

³⁶ <https://tax.gov.ua/data/files/266446.pdf>.

огляду найбільш поширених спірних питань, що стають предметом оскарження, та належного шляху вирішення таких питань (який враховуватиме висновки, викладені у постановках Верховного Суду) з метою підвищення ефективності контрольної-перевірочної роботи. **Звіти про результати розгляду податкових спорів в адміністративному та судовому порядку** за 2022 і 2023 роки **не оприлюднені**, за поясненням ДПС, причина — введення воєнного стану в Україні;

- оприлюднені **результати роботи із забезпечення прав платників податків** у частині якісного, всебічного, об'єктивного **розгляду скарг** за 2021³⁷ і 2023³⁸ роки **не містили** інформації про частку справ, рішення за якими прийняті на користь органів ДПС, розглянутих у судовому порядку після проходження процедури адміністративного оскарження.

План заходів з реалізації Стратегічного плану ДПС на 2022–2024 роки на 2023 рік **містить два заходи, спрямовані на розроблення законопроєктів³⁹, які втратили актуальність у зв'язку з набранням чинності Законом України** від 17 лютого 2022 р. № 2073-IX «Про адміністративну процедуру».

Отже, **стратегічна ініціатива з удосконалення процедури адміністративного оскарження рішень ДПС, яка мала на меті підвищити ефективність та якість цієї процедури, а також покращити взаємовідносини між податковими органами та платниками податків, не була реалізована.**

Результати адміністративного оскарження

Протягом 2021–2023 років та I півріччя 2024 року платники податків оскаржили 44,5 тис. прийнятих органами ДПС рішень на загальну суму 336,5 млрд грн (додаток 5). 83,5 відс. таких рішень стосувалися неправомірного визначення грошового зобов'язання та винесених ППР.

У 2022 році у зв'язку з військовою агресією РФ проти України кількість оскаржуваних рішень зменшилася у 2,5 раза. Разом з тим у 2023 році кількість таких рішень зросла у 2,2 раза. У I півріччі 2024 року платниками оскаржено 7,8 тис. рішень, що становить 56,3 відс. оскаржених рішень 2023 року.

³⁷ <https://tax.gov.ua/data/material/000/455/562885/Dodatok.pdf>.

³⁸ https://tax.gov.ua/data/material/000/631/751874/012024_06_.pdf.

³⁹ «Про внесення змін до статті 25 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та «Про внесення змін до статті 56 Податкового кодексу України щодо вдосконалення процедури адміністративного оскарження».

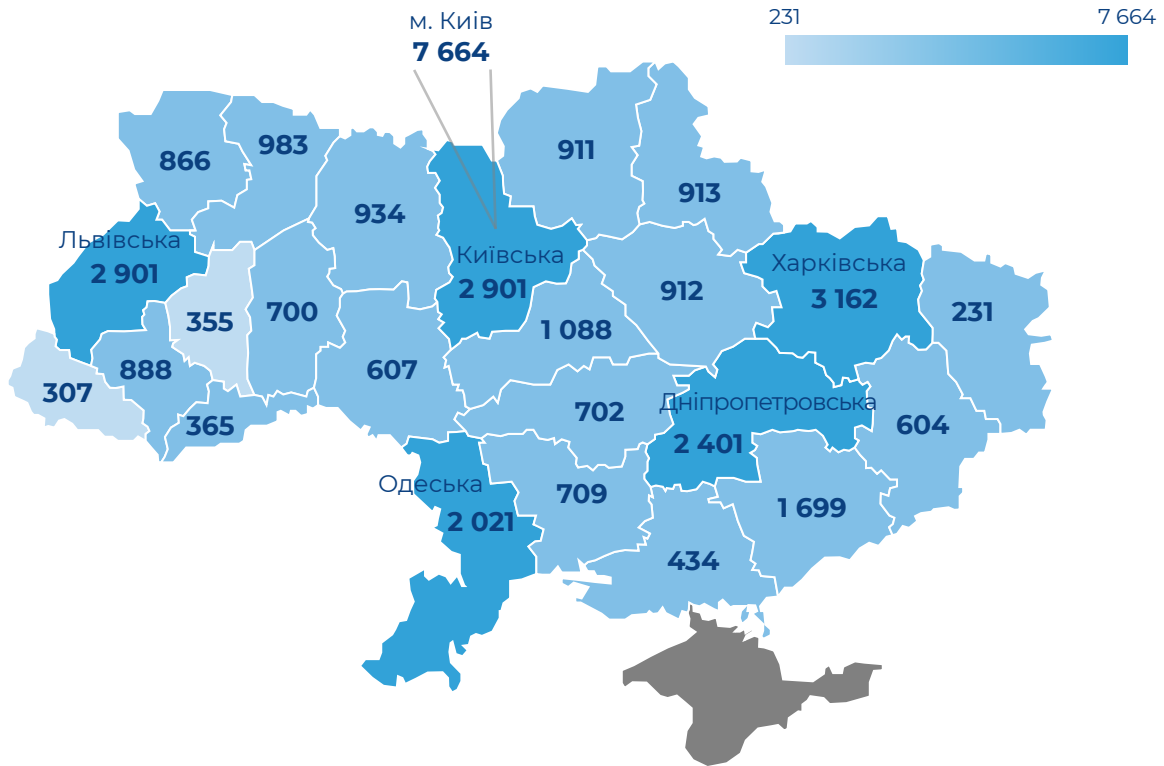
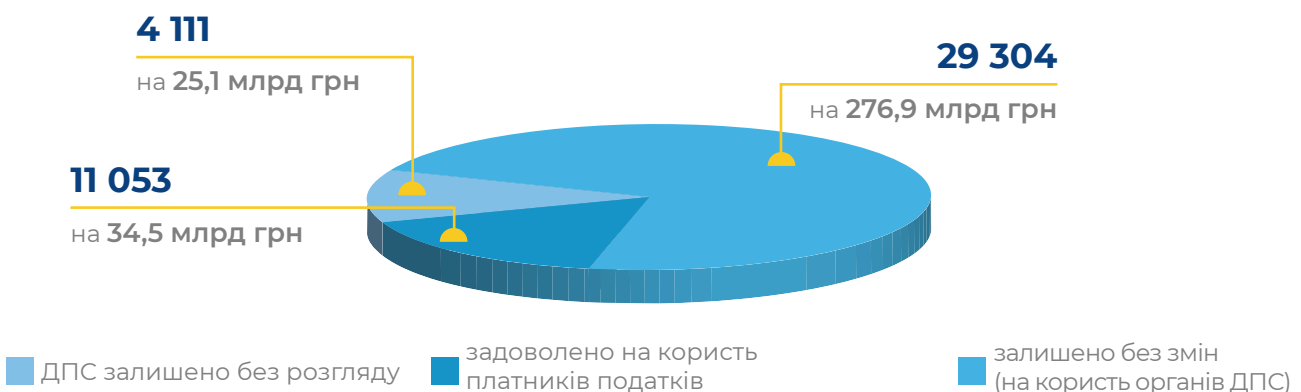


Рис. Кількість поданих скарг платниками податків у територіальному розрізі у 2021–2023 роках

Частка оскарження платниками податків ППР у загальній кількості оскаржуваних рішень зростає з 74,5 відс. у 2021 році до 93 відс. у 2023 році. У I півріччі 2024 року цей показник знизився до 84 відс. порівняно з I півріччям 2023 року (94 відсотка).

Через недотримання платниками податків процедури оскарження рішень контролюючих органів, визначеної Порядком № 916, ДПС залишено без розгляду 4,1 тис. рішень (9,2 відс.) на суму 25,1 млрд гривень. Після зменшення кількості таких рішень у 2022 році вдвічі, у 2023 році їх кількість зростає в 3,3 рази. У I півріччі 2024 року порівняно з I півріччям 2023 року показник зріс у 2,4 рази.

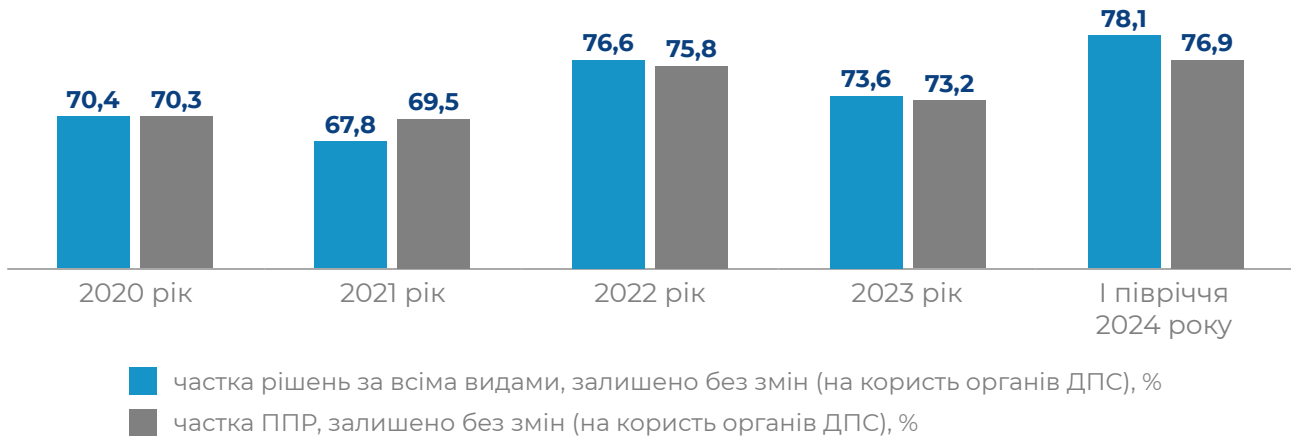
Діаграма 11. Результати розгляду ДПС поданих платниками податків скарг у 2021–2023 роках та I півріччі 2024 року



ДПС за результатами розгляду 40,4 тис. прийнятих органами ДПС рішень 72,6 відс. рішень залишено без змін.

Частка прийнятих органами ДПС рішень, залишених без змін (як загалом за всіма видами рішень, так і ППР), була нестійкою: зменшувалась у 2021 і 2023 роках, зростала у 2022 році та I півріччі 2024 року.

Діаграма 12. Динаміка частки рішень податкових органів залишених без змін



ДПС скасовано 27,4 відс. прийнятих органами ДПС рішень, скарги задоволено на користь платників податків.

Основними причинами скасування прийнятих органами ДПС рішень⁴⁰, зокрема ППР, є:

- неякісне оформлення та складання матеріалів перевірок;
- недостатня доказова база, використана підрозділами контрольно-перевірочної роботи під час проведення перевірок та винесення ППР;
- неврахування позиції Верховного Суду.

Зазначене свідчить про **необхідність покращення якості проведення територіальними органами ДПС контрольно-перевірочної роботи, забезпечення об'єктивного дослідження операцій, здійснених платниками податків, та прийняття територіальними органами ДПС обґрунтованих рішень.**

Участь платників у розгляді скарг

Платник податку, який подав скаргу на рішення органу ДПС, має право⁴¹:

- брати участь у розгляді матеріалів скарги особисто або через його уповноважених представників (у тому числі адвокатів);
- під час розгляду матеріалів скарги висловлювати свою думку з питань, які виникають під час такого розгляду;
- надавати документи, пояснення, доводи, які стосуються предмета скарги.

⁴⁰ Інформація ДПС.

⁴¹ Пункт 1 розділу VI Порядку № 916.

Для отримання аудиторських доказів досліджено 1610 клопотань платників податків щодо участі у розгляді матеріалів їх скарг про скасування ППР. Всі клопотання ДПС були повністю задоволені.

При цьому 68,4 відс. опитуваних платників податків⁴² вказали на формальний підхід працівників ДПС до розгляду їхніх скарг та неврахування наданих пояснень і документів.

З 16.06.2024 набрали чинності внесені постановою Кабінету Міністрів України від 13 червня 2024 р. № 703⁴³ зміни до Порядку розгляду скарг. Тепер платники податків можуть брати участь у розгляді скарг на рішення комісій регіонального рівня про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН, про неврахування таблиці даних платника податку та про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку. Ці зміни дають змогу платникам податків безпосередньо захищати свої інтереси, надавати додаткові аргументи та докази, що підвищить прозорість процесу оскарження.

5.2. Стан реалізації заходів з удосконалення процедури судового оскарження та результати судового розгляду податкових спорів

РЕЗУЛЬТАТИ АУДИТУ

Стратегічну ініціативу «Удосконалення процедури судового оскарження з метою підвищення якості розгляду судових справ за участі органів ДПС» запроваджено Стратегічним планом ДПС на 2022–2024 роки.

Для реалізації стратегічної ініціативи розроблено на 2022 рік — 2 заходи, на 2023 та 2024 роки — по одному.

Щорічний захід «Здійснення заходів із метою підвищення якості розгляду судових справ та формування єдиної позиції у справах за участі органів ДПС, у тому числі шляхом взаємодії в межах законодавства із судовими органами та органами виконавчої влади» **є загальним та дає змогу надати оцінку його впливу на поліпшення якості розгляду судових справ за участі органів ДПС.**

⁴² В опитуванні щодо процедури адміністративного та судового оскарження рішень податкових органів взяли участь 29 платників податків. На питання «Що саме Вас не задовільнило при розгляді скарги?» відповідь надано 19 платниками податків.

⁴³ «Про внесення змін до порядків, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165».



Індикатор виконання цього заходу «Збільшено частку податкових спорів, вирішених судами різних інстанцій на користь органів ДПС, від загальної кількості податкових спорів, розглянутих судами різних інстанцій, та частку суми позовів, вирішених судами на користь органів ДПС, від загальної суми за спорами, розглянутими судами різних інстанцій».

Реалізація заходу протягом 2022–2023 років та I півріччя 2024 року ДПС здійснювалася шляхом:

- надсилання судам різних інстанцій листів про особливості супроводження судових справ та представництва в судах інтересів органів ДПС під час воєнного стану;
- здійснення моніторингу інформації про стан розгляду справ у судах, судової практики (за результатами супроводження справ у судах, аналізу судових рішень, розміщених в Єдиному державному реєстрі судових рішень, вебпорталу судової влади, АІС «Суди» тощо).

Департаментом правової роботи надавалась структурним підрозділам ДПС методична допомога та роз'яснення щодо особливостей судового розгляду окремих податкових спорів, доцільності подальшого апеляційного та касаційного оскарження судового рішення, прийнятого на користь платника податків.

Щодо індикатора виконання заходу з покращення якості розгляду судових справ у частині частки податкових спорів та суми за такими спорами, вирішеними судами на користь органів ДПС:

- у 2022 не виконано у зв'язку з військовою агресією РФ, введенням воєнного стану та встановленням простою у роботі ДПС та її територіальних органах;
- у 2023 році частка податкових спорів, вирішених судами на користь органів ДПС, зменшилась на 1,1 відс., проте частка суми за такими спорами зросла на 14,8 відс.;
- у I півріччі 2024 року порівняно з відповідним періодом минулого року зазначені показники мають незначне зростання.

За іншим заходом «Запровадження модуля Єдиної судової інформаційно-комунікаційної системи «Електронний суд» для здійснення реєстрації процесуальних документів в ІКС «Управління документами» на 2022 рік ДПС здійснено підключення та проведено інтеграцію підсистеми ЄСІТС «Електронний суд» з ІКС «Управління документами», розроблено шину обміну. Виконання цього заходу **сприяло покращенню документообігу в ДПС при взаємодії з судами під час судового оскарження**.

Результати судового оскарження

Кількість справ за позовами платників податків до органів ДПС, що знаходились на розгляді в судах, при зменшенні у 2022 році на 7,5 відс., у 2023 році та I півріччі 2024 року зросла на 8,2 та 11 відс. відповідно (додаток 6).

Водночас кількість таких справ після адміністративного оскарження при зменшенні у 2022 році на 11,1 відс., у 2023 році зросла на 50,7 відс., а у I півріччі 2024 року знову зменшилась на 12 відсотків.

Діаграма 13. Динаміка кількості судових справ за позовами до органів ДПС, що знаходились на розгляді в судах



Найбільшу частку в судових справах за позовами до органів ДПС становлять справи про визнання недійсними/нечинними ППР, кількість яких щорічно зменшувалася (з 39,5 відс. у 2021 році до 34,7 відс. у I півріччі 2024 року).

У судових справах після адміністративного оскарження такі справи становлять близько 90 відсотків. Причинами такого показника є низький рівень проведення органами ДПС перевірок та винесення за їх результатами ППР, недостатньо обґрунтовані рішення, прийняті під час адміністративного оскарження.

Частка судових справ щодо відмови в реєстрації ПН/РК в ЄРПН, відповідності платника критеріям ризиковості у загальній кількості судових справ була меншою, але щорічно зростала (з 23,2 відс. у 2021 році до 28 відс. у I півріччі 2024 року).

Протягом 2021–2023 років сума позовних вимог за позовами до органів ДПС коливалася в межах 206 млрд гривень. Водночас у I півріччі 2024 року порівняно з відповідним періодом минулого року⁴⁴ ця сума зросла на 49,3 відс. (на 113,5 млрд гривень). Сума позовних вимог за такими справами після адміністративного оскарження щороку

⁴⁴ У I півріччі 2023 року сума позовних вимог за позовами до органів ДПС, що перебували на розгляді в судах, — 230,2 млрд гривень.

зростала в середньому на 28 млрд грн, у I півріччі 2024 року порівняно з відповідним періодом минулого року⁴⁵ — у 2,3 раза (на 71,6 млрд гривень).

У загальній сумі позовних вимог за позовами до органів ДПС найбільшу частку становили суми з податку на прибуток та ПДВ (табл. 8).

Таблиця 8

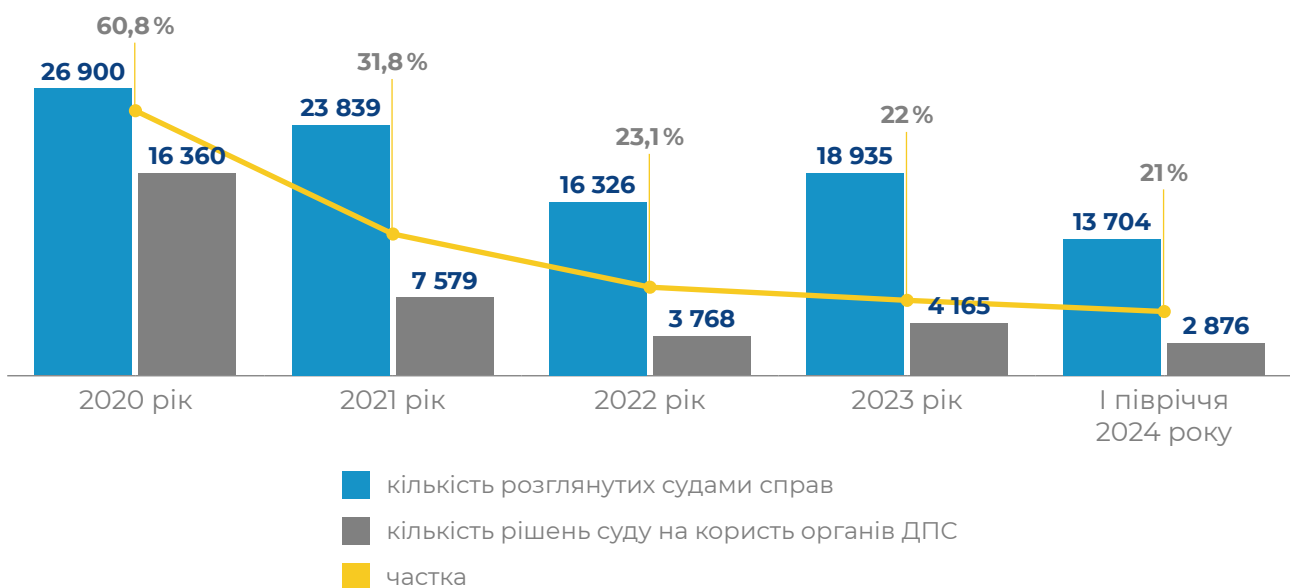
Сума позовних вимог за позовами до органів ДПС у розрізі основних податків

Назва податку	Сума позовних вимог (млн грн)			
	2021 р.	2022 р.	2023 р.	I півр. 2024 р.
ПДВ	68 928,9	47 550,8	51 389,0	54 347,4
Податок на прибуток	83 421,3	77 110,1	81 162,8	86 110,7
ПДФО	3 116,4	2 569,1	10 160,5	9 801,4
Акцизний податок	6 982,0	8 804,7	13 369,8	10 793,3

Протягом 2021–2023 років та I півріччя 2024 року за результатами розгляду судами 72,8 тис. справ за позовами до органів ДПС на суму позовів 279,4 млрд грн:

- 25,3 відс. (18,4 тис. справ на суму позовів 151,9 млрд грн) задоволено на користь органів ДПС;
- 74,7 відс. (54,4 тис. справ на суму позовів 127,5 млрд грн) — на користь платників податків.

Діаграма 14. Динаміка прийнятих судами рішень на користь органів ДПС у загальній кількості розглянутих судами справ



⁴⁵ У I півріччі 2023 року сума позовних вимог за позовами до органів ДПС, що перебували на розгляді в судах після адміністративного оскарження, — 53,9 млрд гривень.

Частка судових справ, задоволених на користь органів ДПС, у загальній кількості справ, розглянутих судами, у 2021–2023 роках щорічно зменшувалась.

У 2023 році частка справ після адміністративного оскарження на користь органів ДПС зросла на 4,6 відс. пункту (з 30,3 до 34,9 відс.), що свідчить про покращення якості роботи ДПС у частині адміністративного розгляду скарг платників податків.

У I півріччі 2024 року загальна частка судових справ на користь органів ДПС порівняно з I півріччям 2023 року зросла на 2,2 відс. пункту, а в частині справ після адміністративного оскарження — на 20,9 відс. пункту (з 33,6 до 54,5 відсотка).

Протягом 2021–2023 років та I півріччя 2024 року за результатами розгляду судами **32,9 тис. справ, пов'язаних з функціонуванням СМКОР:**

- **6,9 відс.** (2,3 тис. справ) задоволено **на користь органів ДПС;**
- **93,1 відс.** (30,6 тис. справ) — **на користь платників податків.**

Основні причини задоволення судами позовів на користь платників податків у 2021–2023 роках⁴⁶:

- в частині про визнання недійсними/нечинними ППР:
 - допущення помилок у розрахунках: виявились арифметичні помилки, неправильне застосування норм Податкового кодексу, неправильне визначення штрафів органом ДПС під час проведення перевірки, винесенні ППР;
 - ігнорування даних реєстрів: не враховувалися дані державних реєстрів під час перевірок та винесення ППР;
 - надання нових документів: суди враховували первинні документи, які не були надані під час перевірки або досудового оскарження, але подані до суду;
 - допущення формального підходу: суди часто не розглядали справи по суті, а рішення про скасування результатів перевірок під час дії карантину приймалися на підставі процедурних питань;
- щодо функціонування СМКОР:
 - проведення безтоварних операцій: суди не враховували доказів податкового органу про безтоварність операцій;
 - ненадання конкретних документів: суди скасовували рішення комісій регіонального рівня про відмову в реєстрації ПН/РК через невстановлення конкретного переліку необхідних документів у квитанціях про зупинення реєстрації ПН/РК, що створювало правову невизначеність для платників податків.

⁴⁶ Інформація ДПС.

- Результати опитування платників податків⁴⁷:
 - 65,5 відс. респондентів оскаржували рішення спочатку в адміністративному, а потім судовому порядку;
 - за результатами судового оскарження у 48,1 відс. респондентів позови задоволено на їхню користь, у 40,7 відс. випадків — на користь органів ДПС.

При оскарженні 16 платниками податків лише у судовому порядку: у 50 відс. респондентів судом прийнято рішення на їхню користь; у 25 відс. — на користь органів ДПС; у 25 відс. — судовий розгляд справи триває.

Укомплектованість та навантаження на працівників

Органи ДПС стикаються з браком кадрів: з 01.01.2022 по 01.07.2024 кількість працівників, на яких покладено повноваження щодо представлення інтересів органів ДПС у судах, зменшилась на 28,3 відсотка. Водночас кількість судових справ, які вони супроводжували, зросла на 11,1 відсотка. Як наслідок, навантаження на працівників збільшилося на 55 відсотків (табл. 9).

Таблиця 9

Чисельність працівників органів ДПС, які представляли інтереси органів ДПС у судах

Показник	01.01.2022	01.01.2023	01.01.2024	01.07.2024
Штатна чисельність	961	883	837	822
Фактична чисельність	854	723	617	612
Укомплектованість, %	88,9	81,9	73,7	74,5
Кількість судових справ за позовами до органів ДПС, що знаходились на розгляді	66 870	61 855	66 921	74 322
Кількість судових справ (навантаження) на 1 працівника органів ДПС	78	86	108	121

У 2022 році, незважаючи на зменшення кількості судових справ на 7,5 відс., навантаження на працівників зросло на 10,3 відс. через зменшення їх чисельності на 15,3 відсотка. З 01.01.2022 по 01.01.2024 у 80 відс. територіальних органів ДПС навантаження на працівників збільшилося (додаток 7).

Серед працівників центрального апарату ДПС навантаження зменшилось у 2,8 раза (з 863 до 308 справ станом на 01.01.2023). При цьому станом на 01.07.2024 навантаження зросло у 1,8 раза (до 567 справ). Це сталося через залучення працівників до супроводження судових справ територіальних органів ДПС.

⁴⁷ В опитуванні щодо процедури адміністративного та судового оскарження рішень податкових органів взяли участь 29 платників податків.



У I півріччі 2024 року працівники центрального апарату ДПС супроводжували 19 861 судову справу територіальних органів ДПС, що становить 97,3 відс. загальної кількості (20 407) розглянутих центральним апаратом ДПС справ у цьому періоді.

Станом на 01.07.2024⁴⁸ навантаження на одного працівника центрального апарату ДПС зросло на 84,1 відс. через збільшення кількості судових справ майже вдвічі. Це створює ризики затримок у підготовці документів, поданні позовів та участі у судових засіданнях.

Опитування, проведене серед 303 працівників ДПС, показало, що 73,3 відс. працівників вважають нинішню чисельність недостатньою. Водночас 59,4 відс. респондентів зазначили, що для ефективного представництва інтересів органів ДПС у судах на супроводженні в одного працівника має перебувати не більше 10 судових справ на місяць.

Отже, необхідні термінові дії для вирішення цих кадрових проблем, щоб забезпечити ефективне представництво інтересів органів ДПС у судах.

5.3. Відповідність показників якості бюджетної програми за КПКВК 3507010 результатам діяльності ДПС

РЕЗУЛЬТАТИ АУДИТУ

Одним з індикаторів прогресу у досягненні мети для податкової системи «Побудова сучасної справедливої податкової системи, що забезпечує рівність усіх платників податків перед законом та зменшення витрат і часу платників податків на податкове адміністрування»⁴⁹ визначено індикатор «частка судових справ з податкових спорів, вирішених судами на користь органів ДПС, у загальній кількості судових спорів, розглянутих судами різних інстанцій»:

Рік	2021 р.	2022 р.	2023 р.	2024 р.	2025 р.
Частка (%)	51,6	51,9	52,2	52,5	52,8

Паспортами бюджетної програми за КПКВК 3507010 на 2021, 2022, 2023 і 2024 роки з питань предмета аудиту визначено результативні показники якості, які характеризують результати судового (табл. 10) та адміністративного оскарження (табл. 11).

⁴⁸ Порівняно з 01.01.2023.

⁴⁹ Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки, затверджена розпорядженням № 1805-р.

Таблиця 10

Виконання результативних показників якості з судового оскарження

Назва результативного показника якості	2021 рік		2022 рік		2023 рік		2024 рік	
	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт I півр.
Частка податкових спорів ⁵⁰ , вирішених судами різних інстанцій на користь органів ДПС, у загальній кількості податкових спорів, вирішених судами різних інстанцій (кількісна результативність розгляду податкових спорів у судовому порядку), %	44	64,3	44	49,9	44,5	45,1	45	54,1
Частка суми за податковими спорами ⁴⁹ , вирішеними судами на користь органів ДПС, у загальній сумі за податковими спорами, вирішеними судами різних інстанцій (вартісна результативність розгляду податкових спорів у судовому порядку), %	55	73,7	55,5	56,3	56	58,8	57	58,8

Аудитом встановлено, що зазначені результативні показники якості **не відповідають вимогам пункту 6 Загальних вимог до визначення результативних показників бюджетних програм: результативні показники мають формулюватися чітко та однозначно, бути зрозумілими та доступними для сприйняття широкими верствами населення**. Водночас цифрове значення результативних показників якості в паспорті бюджетної програми за КПКВК 3507010 розраховується за окремими податковими спорами: тими, які пов'язані з визнанням недійсними/нечинними ППР, винесених за результатами документальних перевірок.

Значення **кількісного результативного показника якості**, визначеного паспортом бюджетної програми за КПКВК 3507010 на 2021–2024 роки, **нижче рівня індикатора, передбаченого розпорядженням № 1805-р**. Як наслідок, методи і підходи для визначення результативного показника якості в паспорті цієї бюджетної програми потребують перегляду та коригування.

Таблиця 11

Виконання результативних показників якості з адміністративного оскарження

Результативний показник якості	2021 р.		2022 р.		2023 р.		2024 р.	
	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт I півр.
Частка скасованих за результатами адміністративного оскарження грошових зобов'язань (з донарахованих за результатами контрольно-перевірочних заходів) у загальній сумі оскаржуваних повідомлень-рішень, щодо яких прийнято рішення (рівень скасування в адміністративному порядку), %	не вище 17	2,9	не вище 16	0,6	не вище 16	17,4	не вище 16	3,8

⁵⁰ За позовами платників податків.

Зазначений показник розраховувався ДПС за формулою, визначеною наказом ДФС від 29.12.2018 № 879⁵¹, як середнє значення фактичних даних за три роки, що передують року, на який здійснюється розрахунок. При цьому такий розрахунок не враховує реальних економічних та соціальних умов, в яких працює ДПС.

Результативний показник якості в частині адміністративного оскарження фактично **відображає ефективність роботи підрозділів ДПС, які здійснюють контрольню-перевірочну роботу**. При цьому його стабільне значення протягом останніх років не стимулює до покращення, зокрема, контрольню-перевірочної роботи.

Під час інтерв'ю представниками ДПС зазначено, що для визначення результативних показників якості було обрано одну ключову бюджетоутворюючу категорію податкових спорів, а саме справи про визнання недійсними/нечинними ППР (судові справи, безпосередньо пов'язані з визначенням/донарахуванням грошових зобов'язань, які мають бути скеровані до бюджету).

Отже, **результативні показники якості в паспорті бюджетної програми за КПКВК 3507010 на 2021–2024 роки охоплюють тільки податкові спори, пов'язані з ППР, винесеними за результатами документальних перевірок, та є показниками ефективності й якості роботи підрозділів податкового аудиту територіальних органів ДПС**. Як наслідок, **такі результативні показники не можуть бути використані для оцінки ефективності та результативності діяльності ДПС під час адміністративного та судового оскарження платниками податків прийнятих органами ДПС рішень**.

РЕКОМЕНДАЦІЇ

ДПС забезпечити розроблення чітких заходів, які сприятимуть удосконаленню процедури адміністративного оскарження, покращенню якості розгляду судових справ за участі органів ДПС, із визначенням індикаторів їх виконання (до 01.03.2025).

ДПС розробити та надати Мінфіну пропозиції щодо включення до паспорта бюджетної програми за КПКВК 3507010 на 2025 рік результативних показників якості, які охоплюють оцінку всіх видів податкових рішень, а не тільки тих, що стосуються грошових зобов'язань (до 01.12.2024).

ДПС розглянути питання зменшення навантаження на працівників, на яких покладено повноваження щодо представництва інтересів органів ДПС у судах, з метою забезпечення підвищення рівня виконання ними закріплених повноважень (до 01.04.2025).

⁵¹ «Про затвердження Ключових показників ефективності роботи ДФС та Методик їх розрахунку».

6. ІНФОРМАЦІЯ ПРО АУДИТ

Мета аудиту

Оцінити ефективність та результативність діяльності ДПС під час адміністративного та судового оскарження платниками податків рішень, прийнятих податковими органами, вплив таких рішень на економічну активність платників податків.

Обсяг аудиту

Аудит проведено відповідно до Закону України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII «Про Рахункову палату», Міжнародних стандартів вищих органів аудиту (ISSAI) та із застосуванням положень Методології проведення аудиту ефективності, затвердженої рішенням Рахункової палати від 06.06.2023 № 12-2.

Відповідно до положень ISSAI аудиторів використовували професійне судження та дотримувалися вимог професійного скептицизму протягом усього періоду аудиту.

Аудит спрямований на дослідження процедури адміністративного та судового оскарження платниками податків прийнятих органами ДПС рішень, своєчасності та повноти прийняття ДПС управлінських рішень під час перегляду рішень територіальних органів ДПС, організації та забезпечення представництва інтересів органів ДПС у судах, впливу таких рішень на економічну активність платників податків.

Для отримання належних аудиторських доказів застосовано підхід, орієнтований на результат.

Предмет аудиту:

- діяльність ДПС під час адміністративного та судового оскарження платниками податків прийнятих органами ДПС рішень; інформація, що характеризує вплив таких рішень на економічну активність платників податків;
- подані платниками податків скарги на прийняті органами ДПС рішення;
- прийняті органами ДПС рішення, оскаржені платниками податків у суді, зокрема, щодо розміру грошового зобов'язання;
- судові справи, що супроводжувалися органами ДПС у судах, за результатами судового оскарження;

- рішення комісій регіонального та центрального рівнів з питань зупинення реєстрації ПН/ПР в ЄРПН про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, неврахування таблиці даних платника ПДВ та про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості;
- результати діяльності ДПС у частині перегляду прийнятих органами ДПС рішень, організації та забезпечення представництва інтересів органів ДПС у судах;
- інформаційні бази даних (реєстри), дані державних реєстрів, статистична та інша звітність державних органів щодо адміністративного та судового оскарження платниками податків прийнятих органами ДПС рішень;
- судова практика, інші джерела інформації, що характеризують предмет аудиту.

Об'єкт аудиту: ДПС.

Період аудиту: 2021–2023 роки та I півріччя 2024 року (для аналізу динаміки окремих показників їх значення досліджувалось за 2020 рік).

Обмеження аудиту

Аудит проведено з обмеженнями, встановленими відповідно до Указу Президента України від 24 лютого 2022 р. № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні», затвердженого Законом України від 24 лютого 2022 р. № 2102-ІХ.

Критерії аудиту (додаток 8).

Використані методи аудиту

Для отримання доказів використано такі основні методи: аналіз документів (звітності) і статистичних даних ДПС, спостереження та фактична перевірка, надсилання запитів Верховному Суду, Державній судовій адміністрації України, Раді бізнес-омбудсмена, Всеукраїнській громадській організації «Асоціація платників податків України».

Тестування скарг та рішень. Аудиторами для дослідження строків виконання органами ДПС рішень судів, прийнятих на користь платників податків та які набрали законної сили, застосовано метод вибірки за такими критеріями: вид рішення податкового органу, яке оскаржувалось, дата винесення судом рішення на користь платника податку, дата виконання рішення органом ДПС.

Для дослідження дотримання ДПС строку розгляду поданих платниками податків скарг для формування вибірки застосовано такі критерії: вид рішення податкового органу, дата надходження скарги, дата розгляду, результат розгляду.

Досліджено матеріали розгляду Комісією ДПС 30 скарг платників ПДВ на рішення комісій регіонального рівня про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН, про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості та про неврахування таблиць даних платника.

Спостереження. Здійснено спостереження за роботою АІС «Скарга», АІС «Суди» та ІКС «АСО» в частині їх функціональності.

Інтерв'ю. Проведено інтерв'ю з посадовими особами Департаменту оскарження рішень контролюючих органів та Департаменту правового забезпечення ДПС з питань предмета аудиту.

Опитування. За допомогою Google Forms проведено опитування платників податків щодо наявного досвіду взаємодії з податковими органами під час процедури адміністративного та судового оскарження рішень податкових органів (29 респондентів) та оскарження рішень податкових органів про зупинення реєстрації ПН/РК (24 респонденти).

Проведено також опитування працівників органів ДПС щодо процедури адміністративного (61 респондент) та судового оскарження (303 респонденти).

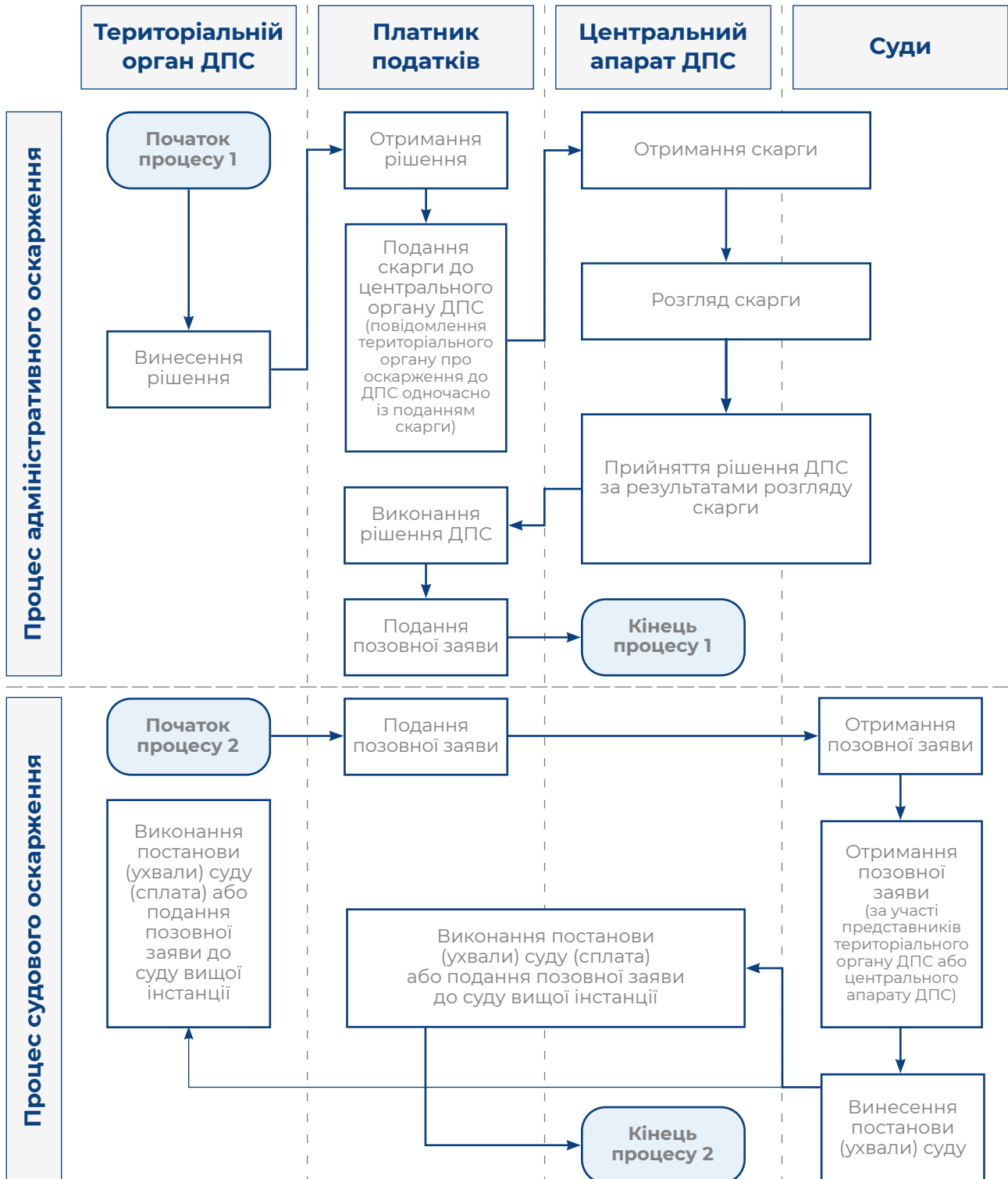
Голова Рахункової палати

Ольга ПІЩАНСЬКА

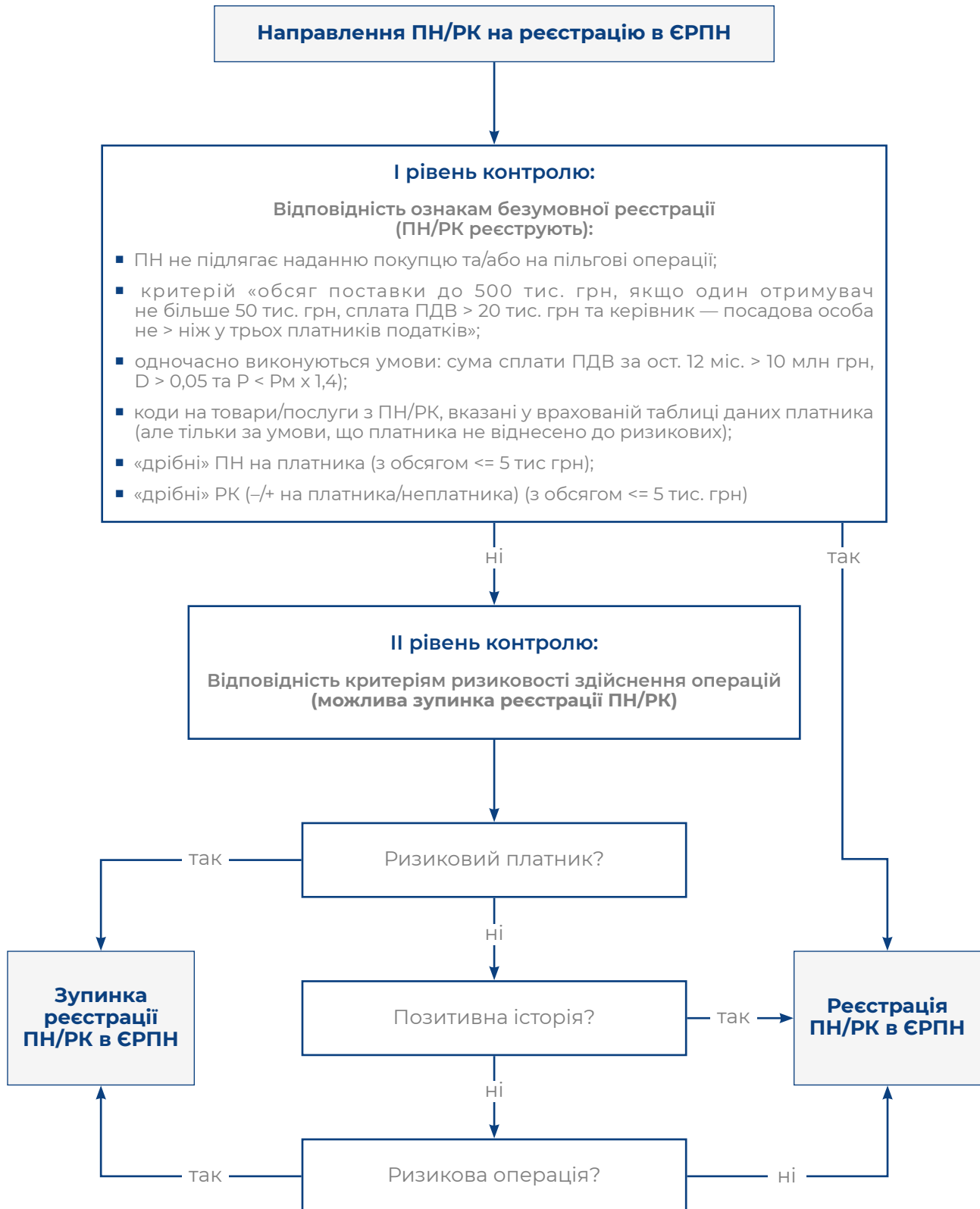
ДОДАТКИ

Додаток 1

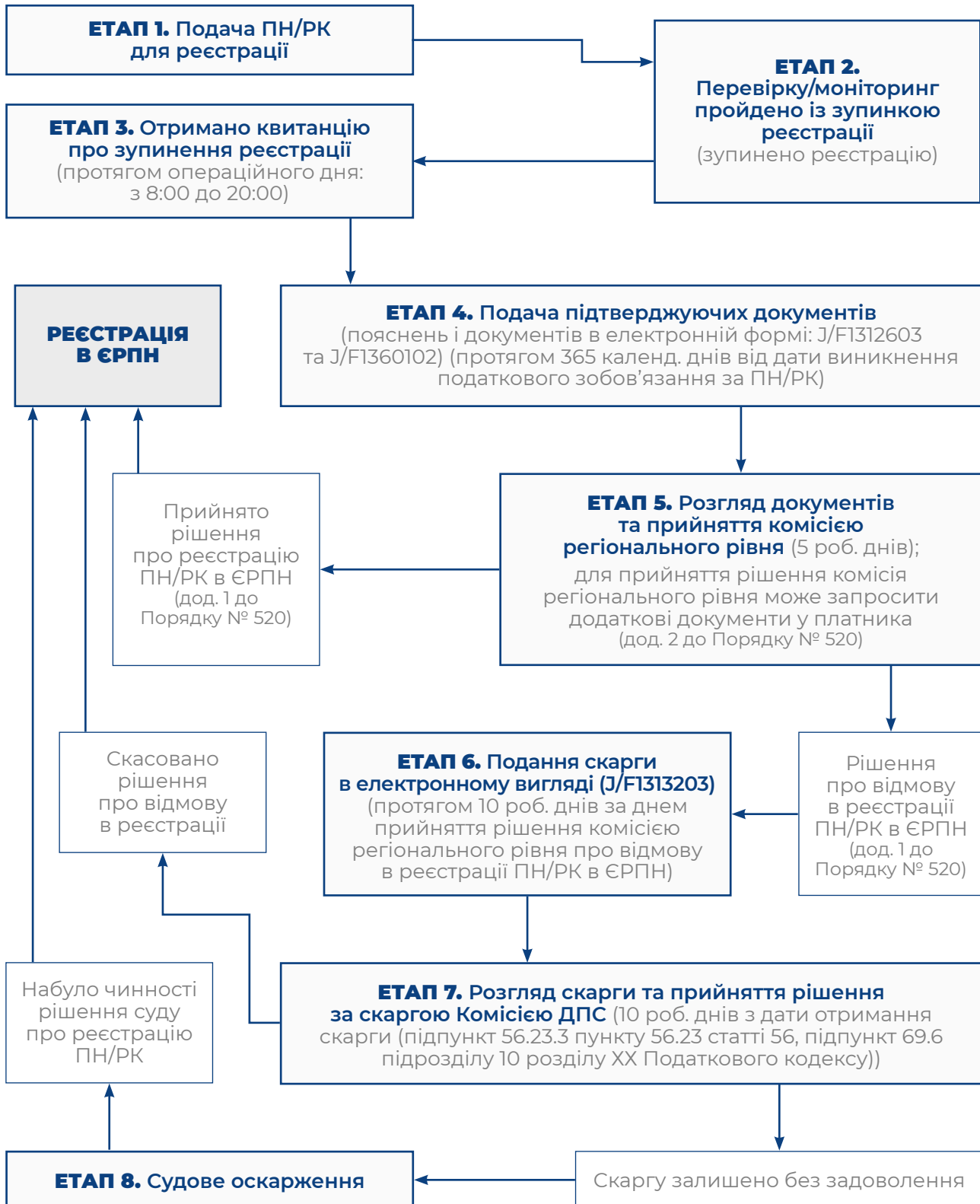
Опис процесу адміністративного та судового оскарження



Алгоритм проходження реєстрації ПН/РК в ЄРПН



Алгоритм реєстрації ПН/РК в ЄРПН у разі зупинення її реєстрації



**Інформаційні системи (підсистеми),
які використовуються працівниками органів ДПС**

Назва інформаційної системи (підсистеми) ДПС	Опис системи (підсистеми)
ІКС «Управління документами»	Забезпечує автоматизацію процесів реєстрації вхідної, вихідної та власної розпорядчої кореспонденції, обліку документів у ДПС, контроль за виконанням доручень, зберігання електронних копій документів
Підсистема «Реєстрація ПП» ІКС «Податковий блок»	Міститься інформація про реєстраційні дані платника податків (єдиного внеску)
Підсистема «Обробка ПЗ та платежів»	Міститься інформація про подану платниками податкову звітність
Підсистема «Облік платежів» ІКС «Податковий блок»	Міститься інформація про стан розрахунків з бюджетом в розрізі податків (нарахування за поданою звітністю, її сплата/несплата, тощо), податкових вимог (реєстраційний номер та дата формування, тощо), наявності/відсутності податкового боргу тощо
ІКС «Електронний кабінет»	Забезпечує електронну форму взаємодії платників податків та державних органів з контролюючими органами, надання/отримання користувачами документів, інформації та послуг, передбачених Податковим кодексом
АІС «Скарга» ІКС «Податковий блок»	Призначена для збереження, обробки та надання в режимі реального часу користувачам інформації про стан розгляду скарг платників податків на рішення, винесені податковими органами
АІС «Суди» ІКС «Податковий блок»	Призначена для збереження, обробки та надання користувачам інформації про стан розгляду справ у судах за участі податкових органів
ІКС «АСО»	Розроблена в межах проєкту «Програма підтримки державного управління фінансами для України — EU4PFM» (договір від 17.02.2022 № 2022/4-3-37 «Послуги з розробки програмного забезпечення» Підсистеми «Скарга» та «Суди» ІКС «АСО») Введена в експлуатацію з 16.11.2023. ІКС «АСО» складається з двох підсистем: «Скарга» та «Суди». Підсистема «Скарга» забезпечує автоматизацію процесу розгляду скарг платників податків. Підсистема «Суди» забезпечує підтримку судових справ

Результати адміністративного оскарження рішень ДПС у 2021–2023 роках та I півріччі 2024 року

Період	К-ть оскаржуваних рішень	% оскарж ППР у загал. к-ті оскарж. рішень	На суму, млрд грн	К-ть рішень, залишених без розгляду	На суму, млрд грн	Результати розгляду				% рішень, задоволених на користь ДПС
						к-ть рішень, залишених без змін (на користь ДПС)	на суму, млрд грн	к-ть скасованих рішень (задоволено на користь платників)	на суму, млрд грн	
2021 р.	16 164	74,5	96,6	899	1,1	10 356	85,9	4 909	9,6	67,8
2022 р.	6 534	88,5	31,7	437	2,0	4 672	26,9	1 425	2,8	76,6
2023 р.	13 925	93	118,3	1 466	17,6	9 173	83,5	3 286	17,2	73,6
Разом	36 623	84,2	246,6	2 802	20,7	24 201	196,3	9 620	29,6	71,6
Довідково. I півр. 2023 р.	6 057	94	41	543	6,7	4 011	21	1 503	13,3	72,7
I півр. 2024 р.	7 845	84	89,9	1 309	4,4	5 103	80,6	1 433	4,9	78,1
Всього 2021–2023 рр. та I півр. 2024 р.	44 468	83,5	336,5	4 111	25,1	29 304	276,9	11 053	34,5	72,6
у т. ч. щодо скасування ППР										
2021 р.	12 116	x	91,8	826	1,1	7 848	82,8	3 442	7,8	69,5
2022 р.	5 781	x	30,9	422	2,0	4 060	26,3	1 469	2,5	75,8
2023 р.	12 945	x	116,8	1 428	17,5	8 429	82,3	3 088	17,0	73,2
Разом	30 842	x	239,5	2 676	20,6	20 337	191,4	7 829	27,3	72,2
Довідково. I півр. 2023 р.	5 694	x	40,4	532	6,7	3 711	20,5	1 451	13,2	71,9
I півр. 2024 р.	6 305	x	28	1 107	3,5	3 998	19,7	1 200	4,8	76,9
Всього 2021–2023 рр. та I півр. 2024 р.	37 147	x	267,5	3 783	24,1	24 335	211,1	9 027	32,2	72,9

Довідково. У 2020 році частка рішень, задоволених на користь ДПС, становила 70,4 відсотка.

Результати судового розгляду за позовами до органів ДПС у 2021–2023 роках та I півріччі 2024 року

Показник		2021 р.	2022 р.	2023 р.	I півр. 2023 р.	I півр. 2024 р.
Кількість справ, розглянутих судами		23 839	16 326	18 935	11 545	13 704
у т.ч. після адміністративного оскарження		2 511	1 341	1 567	633	783
Сума позовних вимог, млрд грн		81,8	90,7	59,7	29,2	47,2
у т.ч. після адміністративного оскарження		14,4	36,3	19,3	8,6	8,4
задоволено судами на користь органів ДПС	кількість справ / частка у загальній кількості справ	7 579/31,8 %	3 768/23,1 %	4 165/22 %	2 166/18,8 %	2 876/21 %
	у т.ч. після адміністративного оскарження / частка у загальній кількості справ	864/34,4 %	406/30,3 %	547/34,9 %	213/33,6 %	427/54,5 %
	сума позовних вимог, млрд грн / частка у загальній сумі позовних вимог	56,1/68,6 %	36,6/40,4 %	33/55,2 %	15,9/54,5 %	26,2/55,5 %
	у т.ч. після адміністративного оскарження / частка у загальній сумі позовних вимог	5/34,7 %	4,9/13,5 %	7/36,3 %	3,7/43 %	4,4/52,4 %
задоволено на користь платників податків	кількість справ / частка у загальній кількості справ	16 260/68,2 %	12 558/76,9 %	14 770/78 %	9 379/81,2 %	10 828/79 %
	у т.ч. після адміністративного оскарження / частка у загальній кількості справ	1 647/65,6 %	935/69,7 %	1 020/65,1 %	420/66,4 %	356/45,5 %
	сума позовних вимог / частка у загальній сумі позовних вимог	25,7/31,4 %	54,1/59,6 %	26,7/44,8 %	13,3/45,5 %	21/44,5 %
	у т.ч. після адміністративного оскарження / частка у загальній сумі позовних вимог	9,4/65,3 %	31,4/86,5 %	12,3/63,7 %	4,9/57 %	4/47,6 %

Навантаження (кількість судових справ) на працівників, які виконували повноваження щодо представництва інтересів органів ДПС, у розрізі територіальних органів ДПС

№ з/п	Назва органу ДПС	Середня кількість судових справ на 1 працівника		
		01.01.2022	01.01.2023	01.01.2024
1	ГУ ДПС у Херсонській області, АРК та м. Севастополі	107	0	0
2	ГУ ДПС у Закарпатській області	34	35	23
3	ГУ ДПС у Запорізькій області	52	45	31
4	ГУ ДПС у Луганській області	24	35	32
5	ГУ ДПС у Чернівецькій області	42	39	35
6	Північне МУ ДПС по роботі з ВПП	60	51	41
7	Східне МУ ДПС по роботі з ВПП	71	53	49
8	Південне МУ ДПС по роботі з ВПП	39	42	49
9	Західне МУ ДПС по роботі з ВПП	83	50	52
10	ГУ ДПС у Черкаській області	63	63	53
11	ГУ ДПС у Хмельницькій області	62	49	56
12	ГУ ДПС у Вінницькій області	48	53	57
13	ГУ ДПС в Івано-Франківській обл.	54	50	58
14	ГУ ДПС у Сумській області	94	56	60
15	ГУ ДПС у Харківській області	105	147	60
16	ГУ ДПС у Тернопільській області	97	110	66
17	ГУ ДПС в Одеській області	54	81	67
18	ГУ ДПС у Кіровоградській області	78	115	75
19	ГУ ДПС у Миколаївській області	63	180	96
20	ГУ ДПС у Дніпропетровській області	91	73	98
21	ГУ ДПС у Житомирській області	47	77	102
22	ГУ ДПС у Донецькій області	74	0	104
23	ГУ ДПС у Львівській області	53	104	108
24	ГУ ДПС у Київській області	93	110	119
25	ГУ ДПС у Полтавській області	49	80	119
26	ГУ ДПС у Волинській області	62	109	120
27	ГУ ДПС у Чернігівській області	102	129	176
28	ГУ ДПС у м. Києві	175	204	220
29	Центральне МУ ДПС по роботі з ВПП	139	92	236
30	ГУ ДПС у Рівненській області	226	273	370

центральний апарат ДПС

Показник	01.01.2022	01.01.2023	01.01.2024	01.07.2024
Фактична чисельність працівників	19	34	31	36
Кількість судових справ за позовами до органів ДПС, що знаходились на розгляді	16 400	10 457	15 054	20 407
Середня кількість судових справ на 1 працівника	863	308	486	567

Критерій аудиту та результати виконання

Підпитання аудиту	Критерії аудиту	Результат виконання
<p>1.1. Чи вплинуло запровадження стратегічної ініціативи «Удосконалення процедури адміністративного оскарження, налагодження діалогу з платниками податків за рахунок впровадження практики медіації» на покращення процедури адміністративного оскарження у 2021–2023 роках та I півріччі 2024 року</p>	<p>Розроблено конкретні заходи досягнення стратегічної ініціативи</p> <p>Передбачено та досягнуто результатів вжитих заходів</p>	<p>Критерій виконано частково. Розроблені заходи є конкретними. Водночас окремі заходи включено ДПС до планів заходів із свідомим ризиком їх невиконання: оприлюднений Звіт про результати розгляду податкових спорів в адміністративному та судовому порядку за 2021 рік не містив визначеного планом заходів на 2021 рік огляду найбільш поширених спірних питань, що стають предметом оскарження, та належного шляху вирішення таких питань (який враховуватиме висновки, викладені у постановках Верховного Суду) з метою підвищення ефективності контрольної-перевірочної роботи. Звіти про результати розгляду податкових спорів в адміністративному та судовому порядку за 2022 і 2023 роки не оприлюднені; План заходів на 2023 рік містить два заходи, спрямовані на розроблення законопроектів, які втратили актуальність у зв'язку з набранням чинності Законом України від 17 лютого 2022 р. № 2073-IX «Про адміністративну процедуру».</p> <p>Критерій не виконано. Планами заходів з реалізації стратегічної ініціативи у 2021–2024 роках за кожним запланованим заходом передбачено індикатори їх виконання, які характеризують лише стан їх виконання. Разом з тим чітких критеріїв оцінки, які дозволили б визначити результати від вжитих заходів та їх вплив на покращення процедури адміністративного оскарження, не визначено</p>
<p>1.2. Чи вплинуло запровадження стратегічної ініціативи «Удосконалення процедури судового оскарження з метою підвищення якості розгляду судових справ за участі органів ДПС» на покращення результатів процедури судового оскарження у 2022–2023 роках</p>	<p>Розроблено конкретні заходи досягнення стратегічної ініціативи.</p> <p>Передбачено та досягнуто результатів вжитих заходів</p>	<p>Критерій виконано частково. Захід «Запровадження модуля Єдиної судової інформаційно-комунікаційної системи «Електронний суд» для здійснення реєстрації процесуальних документів в ІКС «Управління документами», затверджений на 2022 рік, є конкретним та дозволяє визначити чітко його виконання. Щорічний захід «Здійснення заходів із метою підвищення якості розгляду судових справ та формування єдиної позиції у справах за участі органів ДПС, у тому числі шляхом взаємодії в межах законодавства із судовими органами та органами виконавчої влади» є надто загальним. Його формулювання може трактуватись по-різному і не визначає чітких кроків чи дій, які мають бути здійснені.</p> <p>Критерій виконано частково. Результати передбачених заходів: у 2023 році частка податкових спорів, вирішених судами на користь органів ДПС, зменшилась на 1,1 відс., проте частка суми за такими спорами зросла на 14,8 відс.; у I півріччі 2024 року порівняно з відповідним періодом 2023 року зазначені показники мають незначне зростання</p>

Підпитання аудиту	Критерії аудиту	Результат виконання
<p>1.3. Наскільки визначені результативні показники якості в паспортах бюджетної програми за КПКВК 3507010 «Керівництво та управління у сфері податкової політики» на 2021, 2022, 2023 і 2024 роки відповідають результатам діяльності ДПС</p>	<p>Результативні показники якості, що характеризують процеси адміністративного та судового оскарження, є реалістичними та актуальними</p>	<p>Критерій не виконано. Результативні показники якості у паспортах бюджетної програми за КПКВК 3507010 не забезпечують точного відображення ефективності процесів адміністративного та судового оскарження. Вони не дозволяють оцінити, наскільки ці процеси відповідають принципам справедливості, доступності та ефективності: показники процесу судового оскарження: цифрове значення показників розраховується за окремими податковими спорами, пов'язаними з визнанням недійсними/нечинними ППР за результатами документальних перевірок. Ці показники не відповідають Загальним вимогам до визначення результативних показників бюджетних програм; показник адміністративного оскарження відображає ефективність підрозділів ДПС, які здійснюють контрольну-перевірочну роботу. Ефективність адміністративного оскарження в цілому не розкриває</p>
<p>2.1. Чи мають працівники органів ДПС доступ до баз даних (підсистем) інформаційної системи, необхідних при розгляді скарг платників податків та представництві інтересів органів ДПС у судах</p>	<p>Працівники органів ДПС мають право повного доступу до необхідних баз даних (підсистем) інформаційної системи, які, зокрема, містять: прийняте органом ДПС рішення; документи, на підставі яких винесено таке рішення; подану платником податків скаргу та матеріали до неї, матеріали судової справи</p>	<p>Критерій виконано частково. Працівники органів ДПС мають доступ до баз даних (підсистем) інформаційної системи, які містять подані платником податків скарги та матеріали до неї, матеріали судової справи, проте не мають доступу до підсистеми «Податковий аудит» ІКС «Податковий блок», в якій є документи, необхідні при розгляді скарг платників податків, представництві інтересів органів ДПС у судах для оцінки обґрунтованості винесених податковими органами рішень</p>
<p>2.2. Чи наявні в ДПС інформаційні бази даних (підсистеми) мають всю необхідну інформацію для розгляду скарг платників податків, представництва інтересів органів ДПС у судах, яка використовується працівниками органів ДПС під час виконання ними своїх повноважень з питань предмета аудиту</p>	<p>Інформації, наявної в базах даних (підсистемах) інформаційної системи, достатньо при розгляді скарг платників податків, представництві інтересів органів ДПС у судах.</p> <p>Максимальне використання працівниками органів ДПС наявної інформації, необхідної при розгляді скарг платників податків, представництві інтересів органів ДПС у судах</p>	<p>Критерій виконано частково. Інформації, наявної в базах даних (підсистемах) інформаційної системи достатньо для виконання працівниками органів ДПС покладених на них повноважень. Водночас через недосконалість АІС «Суди» та «Скарга» не містили великих форматів або значної кількості документів. Як наслідок, електронна форма скарги щодо розгляду скарги/супроводження судової справи була неповною і містила звужений набір документів (матеріалів) порівняно з паперовою справою.</p> <p>Критерій виконано частково. Працівники органів ДПС як у процесі адміністративного, так і судового оскарження використовували обмежену інформацію про результати контрольної-перевірочної роботи. Інформація про дату, номер та форму ППР, суму основного платежу, застосованої штрафної санкції, виду податку приєднувалася до АІС «Скарга» та «Суди» з підсистеми «Податковий аудит» ІКС «Податковий блок» шляхом встановлення зв'язку із відповідними записами екранного інтерфейсу. Водночас через технічні обмеження перегляд та експорт самих ППР у повному обсязі був неможливий. Це призводило до необхідності надсилати запити до територіальних органів ДПС для отримання необхідних документів, що збільшувало час розгляду скарг і супроводження судових справ</p>

Підпитання аудиту	Критерії аудиту	Результат виконання
<p>2.3. Чи забезпечує наявна в ДПС інформаційна система узагальнення даних про результати адміністративного та судового оскарження</p>	<p>Наявна можливість узагальнення даних про: кількість поданих та розглянутих скарг платників податків, кількість справ, які перебувають на розгляді в судах, результати їх розгляду, вид рішення контролюючого органу, яке оскаржується, суму оскарження (позову) і виду податку та збору.</p> <p>Формування даних про: кількість скарг платників податків, строк розгляду яких продовжено; кількість рішень територіальних органів ДПС, які оскаржуються в судовому порядку після проходження процедури адміністративного оскарження; кількість скасованих судами рішень територіальних органів ДПС, які пройшли процедуру адміністративного оскарження</p>	<p>Критерій виконано частково. В АІС «Скарга» та «Суди» була можливість узагальнення даних про: кількість поданих та розглянутих скарг платників податків, кількість справ, які перебувають на розгляді в судах, результати їх розгляду. Водночас узагальнення даних про вид рішення контролюючого органу, яке оскаржується, суму оскарження (позову) і виду податку та збору не є можливим.</p> <p>Критерій виконано частково. В АІС «Скарга» та «Суди» не передбачалося формування таких даних. Нова ІКС «АСО» забезпечує узагальнення та формування звітних даних у ручному режимі, однак не визначена періодичність їх формування</p>
<p>3.11. Чи дотримується ДПС визначеного строку розгляду скарг платників податків</p>	<p>Тривалість розгляду скарг платників податків не перевищує 60 календарних днів.</p> <p>Тривалість розгляду скарг платників податків щодо рішень про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН неврахування таблиці даних платника ПДВ), відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості платника податку не перевищує 10 календарних днів</p>	<p>Критерій виконано частково. З 01.01.2021 по 01.08.2023 протягом 60 календарних днів розглянуто 76,3 відс. оскаржуваних рішень податкових органів ДПС. Інші 23,7 відс. розглянуті ДПС у строк понад 60 днів з урахуванням внесених до Податкового кодексу змін у частині тимчасового зупинення перебігу строків розгляду скарг та встановленого простою у роботі органів ДПС у 2022 році. З 01.08.2023 ДПС дотримано законодавчо встановленого строку розгляду скарг платників податків</p> <p>Критерій виконано частково. У 2021 році максимальний строк розгляду скарг становив 136 днів, 2022 році — 306 днів, 2023 році (до 01.08.2023) — 41 день, враховуючи внесені до Податкового кодексу зміни в частині тимчасового зупинення перебігу строків розгляду скарг та встановлений простій у роботі органів ДПС у 2022 році. З 01.08.2023 розгляд скарг платників податків Комісією ДПС здійснювався у законодавчо встановлені терміни</p>

Підпитання аудиту	Критерії аудиту	Результат виконання
3.2. Чи використовують працівники ДПС під час адміністративного оскарження результати розгляду скарг платників податків, судову практику та інші необхідні матеріали та документи	Під час адміністративного оскарження враховуються результати розгляду скарг платників податків; судова практика; документи і матеріали, отримані від територіальних органів ДПС, що підтверджують правомірність прийнятого рішення; податкові консультації; узагальнюючі податкові консультації, надані платникам податків контролюючим органом	Критерій виконано частково. 100 відс. використання документів і матеріалів, отриманих від територіальних органів ДПС, що підтверджують правомірність прийнятого рішення. Неповною мірою застосовуються матеріали судової практики та податкові консультації під час розгляду скарг платників податків
3.3. Чи був розгляд скарг платників податків результативним	Щорічне збільшення частки прийнятих ДПС рішень на користь територіальних органів ДПС за результатами адміністративного оскарження	Критерій виконано частково. Частка прийнятих ДПС рішень на користь територіальних органів ДПС як загалом за всіма видами рішень, так і ППР змінювалась: зменшилась у 2021 і 2023 роках, зросла у 2022 році та I півріччі 2024 року. Щодо справ, вирішених судами на користь органів ДПС після адміністративного оскарження: при зменшенні у 2022 році, у 2023 році та I півріччі 2024 року ця частка зросла
3.4. Чи приймають платники податків участь при розгляді ДПС їх скарг	100 відс. бажаючих платників податків запрошено ДПС до участі у розгляді їх скарг	Критерій виконано. 100 відс. платників податків, які виявили бажання брати участь у розгляді своїх скарг, були запрошені для участі
4.1. Чи достатньою була чисельність працівників органів ДПС при організації та здійсненні представництва інтересів органів ДПС у судах	Навантаження на працівників ДПС при здійсненні представництва інтересів органів ДПС у судах забезпечує їх дієве представництво	Критерій не виконано. Зменшення, починаючи з 2023 року, фактичної чисельності працівників органів ДПС, які представляли інтереси органів ДПС у судах, на 14,7 відс. відбувалося з одночасним зростанням на 8,2 відс. судових справ, що ними супроводжувалися. У I півріччі 2024 року фактична чисельність зменшилась на 1 відс., кількість судових справ зросла на 11,1 відсотка. Частка судових справ, задоволених на користь органів ДПС, у загальній кількості справ, розглянутих судами, у 2021–2023 роках щорічно зменшувалась
4.2. Чи були організація та здійснення представництва інтересів органів ДПС у судах результативними	Щорічне збільшення частки судових справ з податкових спорів, вирішених судами на користь органів ДПС, у загальній кількості судових спорів, розглянутих судами різних інстанцій	Критерій виконано частково. Частка судових справ, задоволених на користь органів ДПС, у загальній кількості справ, розглянутих судами, у 2021–2023 роках щорічно зменшувалась. У I півріччі 2024 року частка судових справ порівняно з I півріччям 2023 року зросла

Підпитання аудиту	Критерії аудиту	Результат виконання
4.3. Чи виконуються територіальними органами ДПС рішення судів, що набрали законної сили	Територіальними органами ДПС забезпечено виконання рішень судів, що набрали законної сили, у строки, визначені такими рішеннями	<p>Критерій виконано частково. Органами ДПС рішення судів про визнання недійсними/нечинними ППР виконано в автоматичному режимі. Виконання рішень судів щодо реєстрації ПН/РК в ЄРПН та інших податкових рішень було тривалим (від 3 місяців до трьох років)</p>
5.1. Чи дотримано органами ДПС під час зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН критеріїв оцінки ступеня ризиків, визначених Порядком зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН	<p>Зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН відбувалось відповідно до критеріїв оцінки ступеня ризиків, визначених Порядком зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН.</p> <p>Критерії, визначені Порядком зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН, є чіткими та зрозумілими</p>	<p>Критерій виконано. Зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН здійснювалося автоматично на підставі відповідності критеріям оцінки ризиковості, визначеним Порядком зупинення ПН/РК в ЄРПН.</p> <p>Критерій виконано частково. З 8 критеріїв ризиковості платника ПДВ критерій «наявна податкова інформація» є загальним і дозволяє ДПС використовувати будь-яку наявну інформацію, отриману з різних джерел: аналітичні дані, результати перевірок, інша інформація про можливі порушення або ризики. При цьому про наявність та використання такої інформації платникам не відомо. З 6 критеріїв ризиковості здійсненої операції критерій «невідповідність обсягів постачання товарів/послуг» є складним у його розрахунку для платника податків. За зазначеними критеріями відбувається найбільша частка зупинення реєстрації ПН/РК</p>
5.2. Чи були обґрунтованими прийняті комісією ДПС рішення за результатами розгляду скарг платників податків про відмову в реєстрації ПН/РК в ЄРПН, відповідність платника ПДВ (здійснення ним операцій) критеріям ризиковості платника ПДВ (здійснення операцій)	Комісією ДПС під час розгляду скарг платників податків досліджено усі наявні матеріали і документи платників податків та дії органів ДПС для прийняття обґрунтованого рішення	<p>Критерій виконано частково. За результатами розгляду Комісією ДПС у 49,4 відс. випадків скарги задоволено, а рішення комісії регіонального рівня про відмову в реєстрації ПН/РК скасовано. Водночас за результатами судових оскаржень рішень про відмову в реєстрації ПН/РК у 93,1 відс. випадків судом рішення прийнято на користь платників податків. За результатами опрацьованих рішень судів, винесених на користь платників ПДВ, встановлено, що суди визнали рішення ДПС необґрунтованими та скасували їх через: недоведення податковим органом підстав для застосування критерію ризиковості платника ПДВ «наявна податкова інформація»; неврачування наданих платниками ПДВ документів та письмових пояснень, яких було достатньо для прийняття рішень про реєстрацію ПН/РК</p>

Підпитання аудиту	Критерії аудиту	Результат виконання
<p>5.3. Чи забезпечили надходження податків та зборів до державного бюджету за результатами судового оскарження платниками податків рішень податкових органів покриття витрат з державного бюджету на сплату судового збору</p>	<p>Фактичні надходження податків та зборів до державного бюджету за результатами рішень судів, винесених на користь органів ДПС, перевищували витрати з державного бюджету в частині сплати судового збору</p>	<p>Критерій виконано частково. У 2021 та 2022 роках частка сплаченого судового збору до фактичних надходжень становила 22,6 відс. та 26,1 відс. відповідно. Разом з тим у 2023 році зазначений показник зріс майже вдвічі до 47,1 відсотка. Це означає, що на судовий збір витрачається сума, яка рівнозначна майже половині всіх фактичних надходжень за рішеннями судів, винесених на користь органів ДПС</p>
<p>5.4. Якою мірою прийняті органами ДПС рішення, що оскаржувалися платниками податків, а також несвоєчасно виконані органами ДПС рішення судів, винесені на користь платників податків, впливають на економічну активність таких платників</p>	<p>Вплив на позитивну податкову історію платника податків, здатність провадити ним господарську діяльність та його репутацію не виявлений</p>	<p>Критерій виконано частково. Протягом 2021–2023 років сума податків та зборів, сплачених платниками податків, які перебували в переліку ризикових, зросла: по юридичних особах на 53,8 відс. (з 11,2 до 17,2 млрд грн), фізичних особах-підприємцях на 13,1 відс. (з 114,6 до 129,6 млн грн). При цьому 10 відс. юридичних осіб та 14 відс. фізичних осіб-підприємців, які перебували в переліку ризикових, припинили господарську діяльність</p>

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ

АІС	автоматизовано-інформаційна система
ДКПП	Державний класифікатор продукції та послуг
ДПС	Державна податкова служба України
ЄРПН	Єдиний реєстр податкових накладних
Загальні вимоги до визначення результативних показників бюджетних програм	Загальні вимоги до визначення результативних показників бюджетних програм, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10 грудня 2010 р. № 1536 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 15 червня 2015 р. № 553), зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 27 грудня 2010 р. за № 1353/18648 (зі змінами)
Закон № 2836	Закон України від 13 грудня 2022 р. № 2836-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України» (набрав чинності з 03.01.2023)
Звіт 2023 року «СМКОР»	Звіт Ради бізнес-омбудсмена «СМКОР як інструмент адміністрування ПДВ: звіт за результатами розслідування за власною ініціативою» 2023 рік
ІКС	інформаційно-комунікаційна система
ІКС «АСО»	ІКС «Адміністративне та судове оскарження»
КАСУ	Кодекс адміністративного судочинства України від 06 липня 2005 р. № 2747-IV
Комісія ДПС	комісія центрального рівня з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН ДПС
Мінфін	Міністерство фінансів України
наявна податкова інформація	Критерій ризиковості платника ПДВ «у контролюючих органах наявна податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації податковій накладній/розрахунку коригування»
невідповідність обсягів постачання товарів/послуг	Критерій ризиковості здійснення операцій «обсяг постачання товару/послуги згідно з кодом УКТЗЕД/ДКПП/умовним кодом такого товару, зазначений у ПН/РК на збільшення суми податкових зобов'язань, яку/який подано для реєстрації в ЄРПН, перевищує величину залишку, що визначається як різниця між обсягом придбання на митній території України такого/такої товару/послуги (крім обсягу придбання товарів/послуг за операціями, які звільнені від оподаткування та підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою) та/або ввезення на митну територію України такого товару, зазначеного з 1 січня 2017 р. в отриманих ПН/РК, зареєстрованих у ЄРПН, і митних деклараціях, збільшеного у 1,5 раза, та обсягом постачання відповідного товару/послуги, зазначеного/зазначеної в ПН/РК, зареєстрованих з 1 січня 2017 р. у ЄРПН за відсутності такого товару/послуги згідно з кодом УКТЗЕД/ДКПП/умовного коду товару у врахованій таблиці даних платника податку»

органи ДПС	ДПС та її територіальні органи
паспорт бюджетної програми за КПКВК 3507010	паспорт бюджетної програми за КПКВК 3507010 «Керівництво та управління у сфері податкової політики»
ПДВ	податок на додану вартість
ПН/РК	податкова накладна/розрахунок коригування
Податковий кодекс	Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змінами)
Порядок № 520	Порядок прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 12 грудня 2019 р. № 520, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 13 грудня 2019 р. за № 1245/34216 (зі змінами)
Порядок № 916	Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 р. № 916, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 23 грудня 2015 р. за № 1617/28062 (зі змінами)
Порядок зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН, постанова № 1165	Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 року № 1165 (зі змінами)
Порядок розгляду скарг	Порядок розгляду скарги щодо рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, про неврахування таблиці даних платника податку на додану вартість, про відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості платника податку, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 року № 1165 (зі змінами)
ППР	податкове повідомлення-рішення
розпорядження № 1805-р	розпорядження Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 р. № 1805-р «Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та план заходів з її реалізації»
СМКОР	система моніторингу критеріїв оцінки ступеня ризиків
Стратегічний план ДПС на 2022–2024 роки	Стратегічний план Державної податкової служби України на 2022–2024 роки, затверджений наказом ДПС від 22.11.2021 № 965 (у редакції наказу ДПС від 17.08.2022 № 544 із змінами)

