

Регулярні звіти про доходи і видатки Державного бюджету України мають бути оприлюднені.

Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата.

Конституція України (статті 95 і 98)

**ПРО РЕЗУЛЬТАТИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ
ВИКОНАННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ОРГАНАМИ
ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ ПО ЗАБЕЗПЕЧЕННЮ
ПОГАСИЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ТА
ПОПЕРЕДЖЕННЯ ЙОГО ЗРОСТАННЯ**

Бюлетень підготовлено за матеріалами Звіту про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади по забезпеченню погашення податкового боргу та попередження його зростання. – Київ: Рахункова палата, 2017.

Відповідальні за випуск:
Член Рахункової палати **Невідомий В.І.**

заступник директора департаменту
з питань доходів бюджету **Огонь Ц.Г.**

начальник управління стратегічного розвитку,
аналітики та стандартів **Шах Г.А.**

© Рахункова палата України.
Матеріал офіційний. При використанні
посилання на Рахункову палату обов'язкове.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПИТАНЬ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ТА ЗДІЙСНЕННЯ ЗАХОДІВ, СПРЯМОВАНИХ НА ПОПЕРЕДЖЕННЯ ЙОГО ЗРОСТАННЯ.....	5
2. АНАЛІЗ СТАНУ ОБЛІКУ ПОДАТКОВОГО БОРГУ, ДИНАМІКИ ЙОГО ОБСЯГІВ ТА ПОГАШЕННЯ.....	9
3. СТАН ПРОГНОЗУВАННЯ НАДХОДЖЕНЬ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ЗА РАХУНОК ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ....	18
4. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА ВИКОНАННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ТА ПОПЕРЕДЖЕННЯ ЙОГО ЗРОСТАННЯ..	21
4.1. Оцінка стану виконання повноважень контролюючими органами щодо проведення заходів із забезпечення стягнення податкового боргу.....	21
4.2. Аналіз стану виконання повноважень контролюючими органами щодо розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.....	29
4.3. Стан проведення органами Міністерства юстиції України заходів із забезпечення погашення податкового боргу.....	33
5. РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ТА ПОПЕРЕДЖЕННЯ ЙОГО ЗРОСТАННЯ.....	35
ВИСНОВКИ.....	39
Додатки.....	46

ВСТУП

Відповідно до статті 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Водночас проблема несплати платниками податків до державного бюджету належних сум податків і зборів є загальнодержавною, оскільки недонадходження доходів до бюджету в запланованих обсягах безпосередньо впливає на формування та стабільність фінансової системи держави та на фінансування державних програм соціально-економічного розвитку.

Досвід державного управління податковим боргом з початку існування України як незалежної держави свідчить про те, що застосування процедур упередження та безпосередньо стягнення податкового боргу не вирішило суспільної проблеми – мінімізації податкового боргу.

Зменшення податкового боргу багато років є одним із головних завдань органів ДФС (Міндоходів), проте ефективність проведених ними заходів у цьому напрямку залишається досить низькою. Так, на кінець 2016 року податковий борг досяг **58,7 млрд грн¹**, що перевищує **11,6 відс.** загальних податкових надходжень до державного бюджету за цей рік, а також заплановані на 2016 рік річні видатки на оборону країни (54,8 млрд гривень).

Діюча практика надання розстрочення, відстрочення при сплаті грошових зобов'язань або податкового боргу протягом останніх років не покращила платіжної дисципліни платників податків.

Недосконале чинне законодавство та низька ефективність роботи органів ДФС (Міндоходів) із стягнення податкового боргу дозволяють платникам податків ухилятися від сплати належних податків і зборів до державного бюджету без порушення вимог законодавства, задекларувавши податкові зобов'язання і не сплативши їх до бюджету. Далі такі платники, в багатьох випадках, звертаються до контролюючих органів за отриманням розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, які потім також не сплачуються.

Неефективність ужитих органами стягнення заходів призводить до того, що згодом податковий борг набуває статусу "безнадійного" і списується без отримання жодних надходжень. Так, **протягом 2014–2016 років унаслідок списання контролюючими органами безнадійного податкового боргу до державного бюджету не надійшло 15,8 млрд гривень¹.**

У зв'язку із зазначеним Рахунковою палатою проведено аудит ефективності виконання повноважень органами державної влади із забезпечення погашення податкового боргу та попередження його зростання з метою встановлення фактичного стану врахування рекомендацій Рахункової палати, наданих за результатами попереднього контрольного заходу за цією тематикою, а також встановлення причин погіршення ситуації зі стягненням податкового боргу та надання рекомендацій щодо її поліпшення.

¹ За даними ДФС України.

1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПИТАНЬ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ТА ЗДІЙСНЕННЯ ЗАХОДІВ, СПРЯМОВАНИХ НА ПОПЕРЕДЖЕННЯ ЙОГО ЗРОСТАННЯ

Порядок погашення податкового боргу, надання розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платників податків, а також списання безнадійного податкового боргу регулюються Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755 (із змінами, далі – **Податковий кодекс**).

Відповідно до підпунктів 19¹.1.21, 19¹.1.22 і 19¹.1.24 пункту 19¹.1 статті 19¹ Податкового кодексу контролюючі органи, зокрема, здійснюють такі функції:

- організують роботу та здійснюють контроль за застосуванням арешту майна платника податків, що має податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на його рахунках у банку;

- здійснюють погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів;

- здійснюють відстрочення, розстрочення та реструктуризацію грошових зобов'язань та/або податкового боргу, недоїмки із сплати єдиного внеску, а також списання безнадійного податкового боргу.

Згідно з пунктом 41.2 статті 41 Податкового кодексу органами стягнення є виключно контролюючі органи, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці у межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється.

Пунктом 59.1 статті 59 Податкового кодексу передбачено, що у разі коли платник податків не сплачує узгодженої суми грошового зобов'язання в установлені законодавством строки, контролюючий орган надсилає (вручає) йому податкову вимогу в порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення. Податкова вимога надсилається не раніше першого робочого дня після закінчення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання (пункт 59.3 статті 59 Податкового кодексу).

Порядок направлення контролюючими органами податкових вимог платникам податків затверджено наказом Міндоходів від 10.10.2013 № 576, зареєстрованим в Мін'юсті 31.10.2013 за № 1840/24372 (далі – **Порядок № 576**). При цьому ні Податковим кодексом, ні Порядком № 576 чітко не визначено граничного терміну, протягом якого контролюючі органи зобов'язані надіслати (вручити) платникам податків сформовані податкові вимоги щодо погашення податкового боргу, що **створює ризики зволікання контролюючими органами із вжиттям заходів з метою погашення податкового боргу, а отже, є ризики неповного та несвоєчасного надходження до бюджету належних платежів.**

Довідково. Наприклад, за результатами внутрішнього аудиту, проведеного Офісом ВПП у СДПІ у м. Львові за період з 01.01.2014 по 30.09.2014, до ПП "Візовий Сервіс Центр" податкові вимоги направлено через **190 календарних днів** після виникнення податкового боргу, ТОВ "Снежка-Україна" – **110 календарних днів**. Під час перевірки відповідних структурних підрозділів Офісу ВПП за період з 01.01.2014 по 30.09.2014 встановлено, що за 11 платниками податків податкові вимоги на загальну суму податкового боргу 84,2 млн грн сформовані у термін **понад 30 календарних днів** з дати виникнення податкового боргу.

Незважаючи на вказане, ДФС України (Міндоходів) не розробляли пропозиції щодо законодавчого встановлення граничного терміну, протягом якого контролюючі органи зобов'язані надіслати (вручити) платникам податків сформовані податкові вимоги щодо погашення податкового боргу.

Питання, пов'язані з погашенням податкового боргу платників податків, визначаються статтями 87–102 глави 9 Податкового кодексу. Зокрема, джерелами погашення податкового боргу платника податків є **будь-яке майно** такого платника податків з урахуванням обмежень, визначених цим Кодексом, а також іншими законодавчими актами (пункт 87.2 статті 87 Податкового кодексу).

У разі якщо здійснення заходів щодо продажу майна платника податків не привело до повного погашення суми податкового боргу, орган стягнення може визначити додатковим джерелом погашення податкового боргу **дебіторську заборгованість платника податків, строк погашення якої настав** та право вимоги якої переведено на контролюючі органи (пункт 87.5 статті 87 Податкового кодексу).

У разі наявності у платника податків податкового боргу контролюючі органи зобов'язані зарахувати кошти, що сплачує такий платник податків, у рахунок погашення податкового боргу згідно з черговістю його виникнення незалежно від напрямку сплати, визначеного платником податків. У такому ж порядку відбувається зарахування коштів, що надійдуть у рахунок погашення податкового боргу платника податків відповідно до статті 95 цього Кодексу або за рішенням суду у випадках, передбачених законом. Спрямування коштів платником податків на погашення грошового зобов'язання перед погашенням податкового боргу забороняється, крім випадків спрямування цих коштів на виплату заробітної плати та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (пункт 87.9 статті 87 Податкового кодексу).

Орган стягнення звертається до суду з позовом про стягнення суми податкового боргу платника податку – фізичної особи. Стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження (пункт 87.11 статті 87 Податкового кодексу).

З метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених цим Кодексом, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу (пункт 88.1 статті 88 Податкового кодексу).

Контролюючий орган здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності – шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі (пункт 95.1 стаття 95 Податкового кодексу).

Адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом (пункт 94.1 статті 94 Податкового кодексу). Адміністративний арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясується одна з обставин, визначених пунктом 94.2 статті 94 Податкового кодексу.

Стягнення коштів та продаж майна платника податків провадяться **не раніше ніж через 60 календарних днів** з дня надіслання (вручення) такому платнику податкової вимоги (пункт 95.2 статті 95 Податкового кодексу). Отже,

законодавством передбачався двомісячний термін на самостійну сплату податкового боргу платником податків.

Контролюючий орган на підставі рішення суду здійснює стягнення коштів у рахунок погашення податкового боргу за рахунок готівки, що належить такому платнику податків (пункт 95.4 статті 95).

Розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків регулюється статтею 100 Податкового кодексу і застосовується з метою **запобігання загрози виникнення у платника податків податкового боргу або його накопичення**. Платник податків, який звертається до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, вважається таким, що узгодив суму такого грошового зобов'язання (пункт 100.2 статті 100 Податкового кодексу).

Встановлено, що Міндоходів листом від 05.06.2013 № 7017/7/99-99-11-02-03-17 направлено своїм територіальним органам для використання під час розгляду питань розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) **Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів Міндоходів для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) (далі – Методичні рекомендації щодо розстрочення (відстрочення))**. Однак цей документ мав **рекомендаційний характер**, тобто не був обов'язковим для використання, а отже, було можливим неврахування органами ДФС (Міндоходів) його вимог для надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу).

Слід зазначити, що на виконання пункту 100.13 статті 100 Податкового кодексу наказом Міндоходів від 10.10.2013 № 574, зареєстрованим в Мін'юсті 31.10.2013 за № 1853/24385, затверджено **Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків (далі – Порядок № 574)**, проте в ньому відсутні положення, які б визначали механізм реалізації правових норм, пов'язаних із розстроченням (відстроченням) грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків, а також **процедур застосування цього Порядку**. Крім того, Порядок № 574 містить посилання на Міндоходи та його територіальні органи, що припинили свою діяльність, а отже, потребує відповідного нормативного врегулювання.

До 01.01.2017 рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) щодо загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного та/або більше бюджетних років, приймалося керівником (заступником керівника) центрального органу виконавчої влади, що забезпечував формування та реалізовував державну податкову і митну політику, про що **повідомлялося центральному органу виконавчої влади, що забезпечував формування державної бюджетної політики** (пункт 100.9 статті 100 Податкового кодексу²).

Водночас у підпункті 39 пункту 4 Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014

² Наведено у редакції, чинній з 11.08.2013 по 01.01.2017 з урахуванням змін, внесених Законом України від 04.07.2013 № 404 "Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи".

№ 375 (далі – **Положення № 375**), зазначено, що Мінфін відповідно до покладених на нього завдань, зокрема, **здійснює узгодження рішення** про надання розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу стосовно загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного бюджетного року та не відповідало нормам Податкового кодексу.

Таким чином, незважаючи на те, що згідно з Положенням № 375 основними завданнями Мінфіну, зокрема, є забезпечення формування та реалізації єдиної державної податкової і митної політики, протягом дослідженого періоду **Мінфін не мав ефективних важелів впливу на процес розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків.**

Законом України від 21.12.2016 № 1797 "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні" (далі – **Закон № 1797**) запроваджено нову процедуру прийняття рішень про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки щодо загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного та/або більше бюджетних років.

У зв'язку з цим **Положення № 375, а також Порядок № 574 необхідно привести у відповідність із пунктом 100.9 статті 100 Податкового кодексу у редакції з урахуванням змін, внесених Законом № 1797.**

Контролюючі органи щокварталу здійснюють списання безнадійного³ податкового боргу (пункт 101.5 статті 101 Податкового кодексу). Порядок списання безнадійного податкового боргу, затверджений наказом Міндоходів від 10.10.2013 № 577, зареєстрованим у Мін'юсті 31.10.2013 за № 1844/24376, містить посилання на органи доходів і зборів, що припинили свою діяльність, а отже, потребує відповідного нормативного врегулювання.

Слід зазначити, що Податковий кодекс не регулює питання погашення податкових зобов'язань або податкового боргу особами, на яких поширюються судові процедури, визначені Законом України від 14.05.1992 № 2343 "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" (далі – **Закон № 2343**). Так, відповідно до частини першої статті 2 Закону № 2343 провадження у справах про банкрутство регулюється цим Законом, Господарським процесуальним кодексом України, іншими законодавчими актами України. Отже, враховуючи вказане та зміст пункту 87.10 статті 87 Податкового кодексу, з моменту винесення судом ухвали про порушення провадження у справі про банкрутство платника податків порядок погашення грошових зобов'язань, які включені до конкурсних кредиторських вимог контролюючих органів до такого боржника, визначається згідно із Законом № 2343 без застосування норм цього Кодексу.

Відповідно до Закону № 1797 внесено деякі зміни до Податкового кодексу щодо стягнення податкового боргу та надання розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Зокрема, змінено черговість здійснення заходів щодо погашення податкового боргу платника податків (спочатку стягуються кошти (готівкові і з рахунків у банках), потім дебіторська

³ Термін "безнадійного" податкового боргу визначено пунктом 101.2 статті 102 Податкового кодексу України.

заборгованість платника податків, далі – продається майно). Запроваджено нову норму, відповідно до якої право податкової застави виникає з дня укладання договору про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, запроваджено формування та ведення Реєстру заяв про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, який має щодня оновлюватися на сайті ДФС.

Отже, **нормативно-правове забезпечення питань погашення податкового боргу та здійснення заходів, спрямованих на попередження його зростання, у перевіреному періоді загалом було сформовано. Проте окремі його норми потребували удосконалення, зокрема щодо чіткого визначення граничних термінів надсилання (вручення) контролюючими органами платникам податків сформованих податкових вимог, а також визначення механізму реалізації правових норм, пов'язаних із розстроченням (відстроченням) грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків.**

Крім того, низка нормативних актів з питань погашення податкового боргу та здійснення заходів, спрямованих на попередження його зростання, містять посилання на органи доходів і зборів, що припинили свою діяльність, а отже, потребують відповідного нормативного врегулювання.

2. АНАЛІЗ СТАНУ ОБЛІКУ ПОДАТКОВОГО БОРГУ, ДИНАМІКИ ЙОГО ОБСЯГІВ ТА ПОГАШЕННЯ

Аудитом встановлено, що **на точність обліку сум податкового боргу, зокрема, впливало оскарження платниками податків в адміністративному і судовому порядку сум грошових зобов'язань, донарахованих контролюючими органами.** Зокрема, враховуючи, що під час реформування контролюючих органів виконання контрольної-перевірочної функції підрозділів аудиту покладено на головні управління ДФС (стосовно юридичних осіб), а також з урахуванням передбачених діючим законодавством строків та порядку оскарження відповідно до статті 56 Податкового кодексу грошових зобов'язань платниками податків, які визначені контролюючими органами, розповсюдженим явищем є запізнення надходження відомостей про наявність такого оскарження до органу ДФС, в якому ведеться інтегрована картка платника податків (далі – ІКП), внесення та опрацювання відповідної інформації щодо неузгодженості суми грошових зобов'язань. Так, у разі оскарження суми грошового зобов'язання, нарахованого за результатом контрольної-перевірочної роботи структурного підрозділу аудиту головного управління ДФС, відповідна скарга подається платником до ДФС України як контролюючого органу вищого рівня. Виключно на підставі інформації про наявність такого оскарження в інформаційній системі органів ДФС орган ДФС, в якому обліковується такий платник, може опрацювати в ІКП інформацію про наявність оскарження та віднести до відокремленого реєстру суми оскаржуваних платником грошових зобов'язань, **а отже, зменшити суму податкового боргу, що обліковується за таким платником.**

Аналогічно, у судовому оскарженні платником податків суми нарахованого контролюючими органами грошового зобов'язання задіяні два структурних підрозділи: юридичний – для внесення інформації про порушення провадження у справі; аудиту – при визначенні податкового повідомлення-рішення, що оскаржується.

Довідково. Згідно з пунктом 3.1 розділу III Порядку № 576 податкові вимоги формуються автоматично на підставі даних інформаційної системи органів доходів і зборів. Водночас пунктом 2.3 цього Порядку визначено, що протягом строків оскарження суми грошових зобов'язань, визначених Кодексом, **податкова вимога з податку, що оскаржується, не надсилається.** Слід зазначити, що **Порядок № 576 потребує відповідного нормативного врегулювання, оскільки містить посилання на Міндоходи та його територіальні органи, що припинили свою діяльність.**

Таким чином, зазначене призводило до того, що в ІКП протягом тривалого часу могли обліковуватись як податковий борг суми оскаржуваних, тобто неузгоджених, грошових зобов'язань.

Крім того, аудитом встановлено, що до сум податкового боргу ДФС України (Міндоходів) включаються суми заборгованості як за податковими, так і неподатковими платежами, контроль за надходженням яких покладено на органи ДФС (Міндоходів). Однак на сьогодні відсутній єдиний систематизований нормативно-правовий акт, яким би, зокрема, визначався порядок погашення боргу з неподаткових платежів у разі його виникнення; розстрочення та відстрочення цих платежів і боргу; списання безнадійного боргу за цими платежами.

Довідково. За результатами аудиту ефективності стану планування і своєчасності надходження до бюджету частини чистого прибутку (доходу) державних унітарних підприємств та їх об'єднань і дивідендів (доходу), нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств, у статутних капіталах яких є державна власність, Рахункова палата надавала рекомендації Кабінету Міністрів України (рішення Рахункової палати від 27.09.2016 № 18-2) щодо необхідності нормативно-правового врегулювання вказаних проблем. Проте на сьогодні питання нормативного врегулювання процедур, які мають право здійснювати відповідні державні органи, з метою забезпечення погашення платниками боргу з неподаткових платежів в разі його виникнення, розстрочення та відстрочення неподаткових платежів або неподаткового боргу, списання безнадійного боргу за цими платежами залишається невирішеним.

Аудитом встановлено, що **офіційна інформація ДФС України, яка надається Рахунковій палаті на постійній основі, про податковий борг за грошовими зобов'язаннями, самостійно визначеними платниками податків та визначеними за результатами контрольної роботи, без урахування податкового боргу платників податків, які перебувають у процедурах банкрутства або щодо яких судом прийнято рішення (постанову) про зупинення провадження у справі, є неповною.** Такі висновки ґрунтуються на аналізі інформації про структуру податкового боргу без урахування податкового боргу платників податків, які перебувають у процедурах банкрутства або щодо яких судом прийнято рішення (постанову) про зупинення провадження у справі, у розрізі джерел його формування, яка додатково була надана ДФС України після завершення аудиту⁴ (табл. 1). Дані таблиці свідчать про те, що інформація ДФС України **про податковий борг за грошовими зобов'язаннями, яка надається Рахунковій палаті на постійній основі, відрізняється від загальної суми податкового боргу на пеню, відсотки за користування податковим кредитом, а також на суми штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) минулих років, які за економічною сутністю відповідно до підпункту 14.1.39 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу є грошовими зобов'язаннями.**

⁴ Лист ДФС України від 27.02.2017 № 3084/5/99-99-17-02-16.

Таблиця 1

Аналіз сум податкового боргу за податками, зборами, платежами до державного бюджету всього та за грошовими зобов'язаннями, без урахування податкового боргу платників податків, які перебувають у процедурах банкрутства або щодо яких судом прийнято рішення (постанову) про зупинення провадження у справі, за 2014–2016 роки

млн грн

Станом на	За уточненими даними ДФС України				Податковий борг за грошовими зобов'язаннями, за даними ДФС України, які надаються Рахунковій палаті на постійній основі	Відхилення (гр.6-гр.2)
	Всього	у тому числі				
		податковий борг за грошовими зобов'язаннями, самостійно визначеними платниками податків	податковий борг за результатами контрольної перевірки	пеня (у т.ч. за актами перевірок), відсотки за користування податковим кредитом, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) минулих років		
1	2	3	4	5	6	7
01.01.2014	9 481,8	3 502,0	5 520,8	459,0	9 022,8	-459,0
01.01.2015	21 979,7	9 850,8	11 121,3	1 007,6	20 972,1	-1 007,6
01.01.2016	39 098,2	26 091,9	10 285,3	2 721,0	36 377,2	-2 721,0
01.01.2017	49 793,4	32 692,7	13 001,3	4 099,4	45 694,0	-4 099,4

Водночас ДФС України не надана виокремлена інформація про обсяги пені (у т.ч. за актами перевірок) та відсотків за користування податковим кредитом.

Слід зазначити, що під час аудиту ДФС України надана інформація про **податковий борг до державного бюджету (з урахуванням платників податків, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство або прийнято рішення суду про призупинення стягнення)** за джерелами виникнення (наведена в табл. 2), згідно з якою **суми пені** за несвоєчасну сплату з урахуванням розстрочених сум, термін сплати яких настав, **та відсотків за користування податковим кредитом** становили станом на 01.01.2014 – **537,6 млн грн**, на 01.01.2015 – **789,6 млн грн**, на 01.01.2016 – **2 575,6 млн грн**, на 01.01.2017 – **2 211,3 млн гривень**. Зазначене також свідчить про те, що **інформація ДФС України про податковий борг за грошовими зобов'язаннями, самостійно визначеними платниками податків та визначеними за результатами контрольної роботи, без урахування податкового боргу платників податків, які перебувають у процедурах банкрутства або щодо яких судом прийнято рішення (постанову) про зупинення провадження у справі, є неповною.**

Суми податкового боргу за податками, зборами, платежами до державного бюджету за джерелами виникнення протягом 2014–2016 років

млн грн

Податковий борг							
Станом на	Загалом	У тому числі за джерелами виникнення:					
		за податковими зобов'язаннями, самостійно визначеними платниками податків, у т.ч. розстроченими, термін сплати яких настав		пеня за несвоєчасну сплату з урахуванням розстрочених сум, термін сплати яких настав, та відсотки за користування податковим кредитом		за результатами контрольно-перевірочної роботи з урахуванням розстрочених сум, термін сплати яких настав	
		сума	відс.	сума	відс.	сума	відс.
1	2	3	4	5	6	7	8
01.01.2014	15 549,4	6 732,4	43,3	537,6	3,5	8 210,2	52,8
01.01.2015	30 591,4	13 462,4	44,0	789,6	2,6	15 862,5	51,8
01.01.2016	48 819,5	30 259,6	62,0	2 575,6	5,3	15 724,4	32,2
01.01.2017	58 680,7	36 858,3	62,8	2 211,3	3,8	18 486,8	31,5

Аудитом встановлено, що у дослідженому періоді **основною причиною виникнення податкового боргу була несплата суб'єктами господарювання як самостійно задекларованих податкових зобов'язань, так і донарахованих за результатами контрольно-перевірочної роботи.**

Слід зазначити, що надана ДФС України інформація щодо джерел виникнення податкового боргу до державного бюджету є неточною, оскільки сума вказаних у таблиці 2 джерел формування податкового боргу (гр. 3 + гр. 5 + гр. 7) менша за суму податкового боргу до державного бюджету (станом на 01.01.2014 – на 69,2 млн грн, 01.01.2015 – на 476,9 млн грн, 01.01.2016 – на 259,9 млн грн, 01.01.2017 – на 1 124,3 млн гривень). При цьому пояснення щодо таких розбіжностей ДФС України не надавались.

Протягом дослідженого періоду питома вага податкового боргу, сформованого за рахунок несплати самостійно задекларованих платниками податків податкових зобов'язань, у загальній сумі податкового боргу підвищилася на **19,5 відсоткових пункта, що свідчить про погіршення платіжної дисципліни платників податків.**

Довідково. Більшість грошових зобов'язань, донарахованих органами ДФС (Міндоходів) за результатами контрольно-перевірочної роботи, оскаржувалася платниками податків в судах. Так, станом на кінець 2014 року на оскарженні в судах перебувало податкових повідомлень-рішень органів ДФС (Міндоходів) на загальну суму 135,3 млрд грн⁵, а отже, є ризики подальшого збільшення податкового боргу за результатами контрольної роботи.

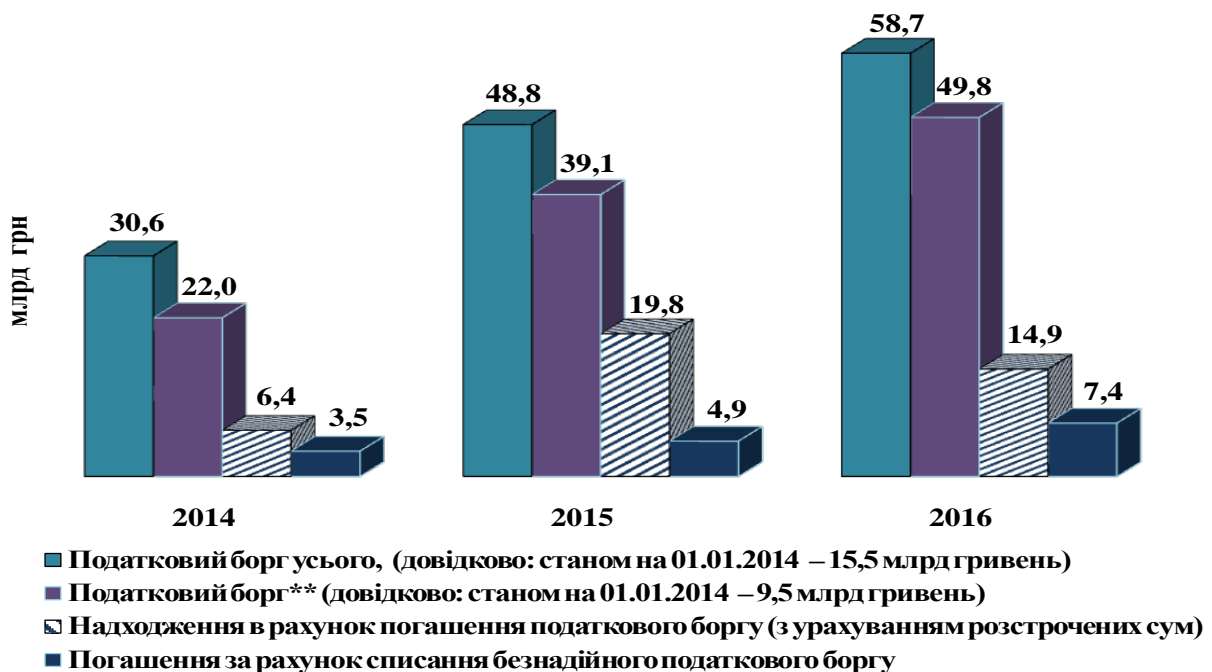
⁵ За матеріалами Звіту про результати аналізу стану організації та проведення органами державної фіскальної служби перевірок юридичних осіб щодо додержання податкового законодавства та забезпечення надходжень до бюджету, затвердженого постановою Колегії Рахункової палати від 12.03.2015 № 4-6.

Отже, ДФС України в ході аудиту надавалась вибіркова і незіставна інформація щодо сум податкового боргу та його структури, що унеможлиблює проведення ґрунтовного і детального аналізу факторів, які впливали на його формування. Зазначене підтверджує доцільність проведення незалежного аудиту баз даних та інформаційних ресурсів, які використовуються органами ДФС України, передбаченого пунктом 5 розділу II "Прикінцеві та перехідні положення" Закону № 1797.

Довідково. Абзацом другим пункту 5 розділу II "Прикінцеві та перехідні положення" Закону № 1797 зобов'язано Кабінет Міністрів України до 1 липня 2017 року забезпечити проведення незалежного аудиту баз даних та інформаційних ресурсів, що використовуються контролюючим органом.

Аналіз динаміки обсягів податкового боргу за податками, зборами, платежами (далі – **податковий борг**) до державного бюджету протягом 2014–2016 років свідчить про його стрімке зростання (діаграма 1).

Діаграма 1. Податковий борг до державного бюджету за податками, зборами, платежами та стан його погашення за 2014–2016 роки*



* дані щодо податкового боргу наводяться наростаючим підсумком;

** податковий борг за податками, зборами, платежами до державного бюджету без урахування податкового боргу платників податків, які перебувають у процедурах банкрутства або щодо яких судом прийнято рішення (постанову) про зупинення провадження у справі.

Так, за три роки загальні обсяги заборгованості суб'єктів господарювання зі сплати податків, зборів, платежів до державного бюджету збільшились у **3,8 рази**, а обсяги податкового боргу без урахування податкового боргу платників податків, які перебувають у процедурах банкрутства або щодо яких судом прийнято рішення (постанову) про зупинення провадження у справі – **майже у 5,2 рази**.

При цьому ефективність проведених органами ДФС (Міндоходів) заходів щодо погашення податкового боргу (без урахування податкового боргу платників податків, які перебувають у процедурах банкрутства або щодо яких судом прийнято рішення (постанова) про зупинення провадження у справі) протягом дослідженого

періоду була різною. Протягом 2014–2016 років загалом погашено **56,9** млрд грн, з них за **рахунок надходження коштів – 41,1** млрд грн, або **72,2 відс.**, за **рахунок списання – 15,8** млрд грн, або **27,8 відсотка**. Водночас співвідношення цих методів погашення податкового боргу у різні роки було різним: у 2014 році погашено коштами **64,6 відс.**, списано – **35,4 відс.**; у 2015 році – **80,2 і 19,8 відс.**; у 2016 році – **66,8 і 33,2 відс.** відповідно.

Протягом дослідженого періоду також відбувалось коливання питомої ваги обсягів погашеного податкового боргу у загальних обсягах податкового боргу (без урахування податкового боргу платників податків, які перебувають у процедурах банкрутства або щодо яких судом прийнято рішення (постанова) про зупинення провадження у справі). У 2014 році цей показник становив **47,1 відс.** загальної суми податкового боргу, у 2015 році – **67,9 відс.**, у 2016 році – **48,8 відсотка**.

Аудитом встановлено, що зростання обсягів податкового боргу відбувалося з одночасним збільшенням кількості платників податків – боржників, які перебували на обліку в органах ДФС (Міндоходів). Так, **за три роки кількість платників податків-боржників** (юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців) **збільшилася майже в 1,8 рази** (кількість платників податків-боржників станом на 01.01.2014 становила **1 864 594**, на 01.01.2015 – **3 129 141**, на 01.01.2016 – **3 055 465**, на 01.01.2017 – **3 290 547**). Отже, у дослідженому періоді **спостерігалось погіршення платіжної дисципліни платників податків**.

Аналіз структури податкового боргу за платниками податків засвідчує, що протягом дослідженого періоду суттєво зменшилася питома вага податкового боргу, що обліковувався за платниками податків, які перебували в процедурі банкрутства, – з **37,4 до 15,0 відс.**, а також за платниками податків, щодо яких прийнято рішення суду про призупинення стягнення, – з **1,6 до 0,1 відс.** (табл. 3).

Таблиця 3

Структура податкового боргу за податками, зборами, платежами до державного бюджету в розрізі категорій платників податків протягом 2014–2016 років

млн грн

		Податковий борг					
Станом на	Загалом	у тому числі:					
		платників податків, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство		платників податків, щодо яких прийнято рішення суду про призупинення стягнення		інших платників податків	
		сума	відс.	сума	відс.	сума	відс.
01.01.2014	15 549,4	5 824,7	37,4	242,9	1,6	9 481,8	61,0
01.01.2015	30 591,4	8 430,6	27,6	181,2	0,6	21 979,7	71,8
01.01.2016	48 819,5	9 595,2	19,7	126,1	0,3	39 098,2	80,0
01.01.2017	58 680,7	8 808,0	15,0	79,3	0,1	49 793,4	84,9

Зменшення питомої ваги податкового боргу неплатоспроможних платників податків мало сприяти підвищенню ефективності заходів органів ДФС (Міндоходів) щодо забезпечення стягнення до державного бюджету належних платежів, проте таке покращення мало місце лише у 2015 році (діаграма 1), а вже

у 2016 році питома вага грошових надходжень до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу знизилась майже до розмірів 2014 року.

Основна частина податкового боргу до державного бюджету у дослідженому періоді формувалась за рахунок **податку на додану вартість** (далі – **ПДВ**), **податку на прибуток підприємств та рентної плати**, питома вага яких у загальних обсягах податкового боргу станом на 01.01.2014 становила **90,3 відс.**, на 01.01.2015 – **88,9 відс.**, на 01.01.2016 – **81,8 відс.**, на 01.01.2017 – **90,0 відс.** (табл. 4).

Таблиця 4

Структура податкового боргу за податками, зборами, платежами до державного бюджету в розрізі податків, зборів, платежів протягом 2014–2016 років

млн грн

Податковий борг							
Станом на	Загалом	у тому числі:					
		ПДВ	податок на прибуток	рентна плата	акцизний податок	інші податкові надходження	неподаткові надходження
01.01.2014	15 549,4	9 727,5	4 149,5	157,0	299,0	193,8	1 022,6
01.01.2015	30 591,4	16 556,6	8 788,7	1 844,6	710,0	728,3	1 963,2
01.01.2016	48 819,5	20 538,3	9 508,3	9 895,3	647,5	1 043,2	7 186,9
01.01.2017	58 680,7	24 646,7	13 298,6	14 888,9	757,8	1 193,9	3 894,8

Аналіз структури податкового боргу за податками, зборами, платежами до державного бюджету протягом досліджуваного періоду засвідчує, що **найбільшу питому вагу в загальній сумі податкового боргу займав борг з ПДВ**. Так, питома вага цього податку в загальній сумі податкового боргу коливалася **від 62,6 відс.** (на початок 2014 року) **до 42 відс.** (у 2015–2016 роках), при цьому абсолютне значення обсягів боргу з ПДВ протягом 2014–2016 років збільшилося **у 2,5 рази**.

Питома вага боргу з податку на прибуток підприємств у загальній сумі податкового боргу протягом дослідженого періоду коливалася **від 19,5 відс. до 28,7 відс.** і за три роки обсяги боргу з цього податку збільшились **у 3,2 рази**.

Проте **найшвидшими темпами зростає борг з рентної плати**. Так, якщо питома вага боргу з цього платежу в загальній сумі податкового боргу на початок 2014 року становила всього **1,0 відс.**, то на початок 2017 року цей показник досяг **25,4 відс.**, а загальна сума боргу за рентними платежами збільшилась майже **в 95 разів**, що пояснюється, в першу чергу, несплатою належних платежів ПАТ "Укрнафта".

Різке збільшення заборгованості з **неподаткових платежів** у 2015 році пов'язано, в першу чергу, із збільшенням заборгованості у зв'язку із несплатою частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями, розрахованого за результатами 2014 року відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 23.02.2011 № 138 "Про затвердження Порядку відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями" з урахуванням змін, внесених постановою Кабінету Міністрів України від 24.12.2014 № 710 "Про внесення змін до Порядку відрахування до державного

бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями" (далі – **Постанова № 710**).

Так, зокрема, тільки за ДП "НАЕК "Енергоатом" виникла заборгованість за КБК 21010100 (частина прибутку державних унітарних підприємств) у сумі майже **4,7 млрд гривень**.

Довідково. ДП "НАЕК "Енергоатом" звернулося до Київського апеляційного адміністративного суду (далі – КААС) з позовом до Кабінету Міністрів України (справа № 826/12407/15) про скасування Постанови № 710. **КААС 28.01.2016 постановив Постанову № 710 з моменту її прийняття визнати незаконною та нечинною.** Ухвалою Вищого адміністративного суду України від 01.04.2016 № К/800/5076/16 відкрито касаційне провадження за скаргою Мінфіну на постанову КААС від 28.01.2016 по справі № 826/12407/15, об'єднане в одне касаційне провадження разом із відповідною скаргою Уряду. На час завершення аудиту розгляд справи не призначено. На підставі постанови КААС від 28.01.2016 у справі № 826/12407/15 ДП "НАЕК "Енергоатом" 29.01.2016 подано уточнюючий розрахунок з частини чистого прибутку, яким зменшено суму платежу на **4 758,6 млн гривень**. Станом на **01.11.2016 борг за ДП "НАЕК "Енергоатом" відсутній**.

Аналіз даних щодо сум податкового боргу, що обліковувався в територіальних органах ДФС (Міндоходів) протягом дослідженого періоду (додаток 1), показує, що протягом **2014 року зменшення обсягів податкового боргу до державного бюджету відбулося лише по ГУ ДФС (Міндоходів) у Вінницькій області – на 23,7 відсотка**. Водночас у **27** головних управліннях ДФС (Міндоходів) податковий борг суттєво збільшився. Зокрема, найбільше цей показник збільшився в ГУ ДФС (Міндоходів) у Запорізькій області – у **5,4** рази, в Офісі ВПП – у **3,5** рази, ГУ ДФС (Міндоходів) у Донецькій області – у **3** рази.

Протягом 2015 року податковий борг до державного бюджету зменшився по 10 головних управліннях ДФС, найбільше у ГУ ДФС у Запорізькій області – на **53,6 відс.**, ГУ ДФС у Закарпатській області – на **19,4 відс.**, ГУ ДФС у Тернопільській області – на **18,5 відсотка**. Водночас у більшості інших головних управлінь ДФС (Міндоходів) податковий борг суттєво збільшився. Найбільше цей показник збільшився в Офісі ВПП – у **4,1** рази, ГУ ДФС у Сумській області – в **3,4** рази, ГУ ДФС у Івано-Франківській області – у **3,2** рази.

Протягом 2016 року зменшення обсягів податкового боргу до державного бюджету відбулося у 8 головних управліннях ДФС, найбільше податковий борг зменшився у ГУ ДФС у Хмельницькій області ДФС – на **34,5 відс.**, ГУ ДФС у Черкаській області на **25,0 відс.**, ГУ ДФС у Рівненській області – на **14,9 відсотка**. Суттєво збільшився податковий борг у двох головних управліннях ДФС – у Полтавській – у **2,2** рази і Дніпропетровській області – у **2** рази.

При цьому слід зазначити, що в багатьох випадках скорочення податкового боргу в окремих головних управліннях ДФС (Міндоходів) відбувалось не за рахунок здійснення заходів із забезпечення його погашення, а за рахунок переводу платників податків – боржників на облік в інші територіальні органи ДФС (Міндоходів), зокрема до Офісу ВПП, що в свою чергу різко збільшувало податковий борг у цих територіальних органах ДФС (Міндоходів).

Слід зазначити, що поряд із збільшенням обсягів податкового боргу у 2014–2015 роках мало місце збільшення обсягів переплат до державного бюджету грошових зобов'язань платників податків, а також залишків заявлених до відшкодування коштів з ПДВ (діаграма 2), які відповідно до пункту 87.1

статті 87 Податкового кодексу можуть бути джерелом погашення податкового боргу платника податків з відповідного платежу.

Діаграма 2. Динаміка податкового боргу за податками, зборами, платежами до державного бюджету, надміру сплачених грошових зобов'язань платників податків та сум залишків, заявлених до відшкодування з ПДВ (на початок 2014–2017 років)



Так, протягом 2014–2015 років суми переплат збільшилися на 12,3 млрд грн, або на **48,2 відсотка**. Протягом 2016 року суми переплати зменшилися на 6,3 млрд грн, або на **24,7 відсотка**. Водночас протягом трьох років суми залишків заявлених до відшкодування коштів з ПДВ збільшилися на **12,5 млрд грн, або в 2,8 раза**.

Встановлено, що найбільші суми переплат були з податку на прибуток підприємств та коливалися протягом дослідженого періоду від **76,6 відс.** до **85,7 відс.** загальної суми переплат (додаток 2).

Питома вага переплат **по ПДВ** коливалась від **4,9 відс.** до **13,5 відс.** загальної суми переплат. При цьому податковий борг з податку на прибуток підприємств протягом 2014–2016 років збільшився у **3,2 раза**, а податковий борг з ПДВ – у **2,5 раза**.

Протягом 2015 року також спостерігалось різке збільшення в **51 раз** переплат за рентними платежами, що в першу чергу пов'язано із запровадженням сплати авансових платежів з **рентної плати** у 2015 році.

Проведені контрольною групою Рахункової палати розрахунки обсягів новоствореного податкового боргу у 2014–2016 роках показали, що заходи, які проводились органами ДФС (Міндоходів) щодо попередження зростання податкового боргу, були неефективними (табл. 5).

Динаміка новоствореного податкового боргу платників податків за податками, зборами, платежами до державного бюджету протягом 2014–2016 років

млн грн

Станом на	Податковий борг	Надходження до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу		Списано податкового боргу		Новостворений податковий борг ⁶	
		сума	відс. від податково-го боргу	сума	відс. від податково-го боргу	сума	відс. від податково-го боргу
01.01.2015	30 591,4	6 354,3	20,8	3 545,0	11,6	24 941,3	81,5
01.01.2016	48 819,5	19 753,9	40,5	4 869,2	10,0	42 851,2	87,8
01.01.2017	58 680,7	14 859,3	25,3	7 441,7	12,7	32 162,2	54,8

Отже, обсяги новоствореного податкового боргу у 2015 році збільшилися на **71,8 відс.**, порівняно з аналогічним показником 2014 року, і були у **2,2 раза** більше, ніж надходження до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу за 2015 рік. У 2016 році обсяги новоствореного податкового боргу зменшилися на **24,9 відс.**, порівняно з 2015 роком, проте також були у **2,2 раза** більше, ніж надходження до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу за цей рік.

Таким чином, заходи, які здійснювались органами ДФС (Міндоходів) із забезпечення стягнення податкового боргу за податками, зборами, платежами та попередження його зростання, виявились неефективними та малорезультативними, внаслідок чого податковий борг до державного бюджету протягом 2014–2016 років збільшився у **3,8 раза**, або на **43,2 млрд гривень**. У той же час за три роки загалом погашено майже **57 млрд грн** податкового боргу, з яких **27,8 відс.** – за рахунок списання безнадійного податкового боргу.

3. СТАН ПРОГНОЗУВАННЯ НАДХОДЖЕНЬ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ЗА РАХУНОК ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ

На запит Рахункової палати (лист від 15.12.2016 № 16-2311) Міністерством фінансів України надано інформацію (лист від 16.01.2017 № 31-11200-17-13/1163), зокрема, щодо існуючої практики врахування при плануванні надходжень до Державного бюджету України на відповідний рік сум податкового боргу, а також сум розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу на строк, що виходить за межі бюджетного року, Мінфіном

⁶ Розрахунок новоствореного податкового боргу, наприклад, станом на 01.01.2015 проводився таким чином: сума податкового боргу станом на 01.01.2015 – сума податкового боргу на початок попереднього року (станом на 01.01.2014 – 15 549,4 млн грн) + надходження до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу станом на 01.01.2015 + списаний безнадійний податковий борг станом на 01.01.2015. Аналогічно здійснено розрахунок новоствореного боргу станом на 01.01.2016 та 01.01.2017.

повідомлено, що загальний підхід, який застосовується для прогнозування надходжень до Державного бюджету України, ґрунтується на визначенні розрахункової бази показників соціально-економічного розвитку та "реальної ставки" оподаткування. Остання враховує вплив додаткових чинників на обсяги надходжень відповідного податку, збору (наприклад, пільг, погашення податкового боргу, сплати розстрочених та відстрочених зобов'язань). "Реальна ставка" податку відображає фактичний рівень оподаткування кожної бази. Співвідношення "реальної ставки" та ставки, визначеної законодавством, відображає вплив зазначених чинників на обсяг надходжень.

Отже, під час планування надходжень до Державного бюджету України на відповідний рік Мінфіном враховується рівень сплати податкового боргу, а також сум розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, з огляду на обсяги надходжень відповідного податку, збору в попередньому році.

Під час проведення контрольного заходу встановлено, що прогнозування доходів бюджету, визначення індикативних показників доходів, забезпечення надходжень до бюджету, в т.ч. в частині надходження коштів до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу в органах ДФС, здійснюється на виконання вимог Порядку визначення показників прогнозних надходжень та підготовки проекту наказу ДФС про індикативні показники доходів та єдиного внеску, Порядку взаємодії структурних підрозділів центрального апарату ДФС та її територіальних органів при визначенні прогнозних надходжень платежів до бюджету та єдиного внеску, Методичних рекомендацій щодо визначення прогнозу та індикативних показників надходжень податків, зборів (платежів) та за основними напрямками роботи у розрізі територіальних органів ДФС, затверджених наказом ДФС України від 11.11.2014 № 262 "Про організацію діяльності Державної фіскальної служби України із прогнозування та забезпечення надходжень платежів" (далі – **Наказ № 262**), із внесеними змінами.

Встановлено, що на 2015–2016 роки індикативні показники надходжень за напрямками роботи з погашення податкового боргу доводились наказами ДФС України (Міндоходів) щомісячно або щоквартально, з поділом суми на визначений період (місяць) загальним показником, зокрема: надходження в рахунок погашення податкового боргу до державного бюджету; подання позовів до судів щодо отримання дозволів на реалізацію майна боржників, яке перебуває у податковій заставі; передача на реалізацію майна боржників, яке перебуває у податковій заставі.

Аналіз виконання показника надходжень в рахунок погашення податкового боргу до державного бюджету показав, що незважаючи на стрімке зростання обсягів податкового боргу, цей індикативний показник органами ДФС було суттєво перевиконано, що свідчить про його необґрунтованість. Так, на 2015 рік індикативний показник із забезпечення надходжень у рахунок погашення податкового боргу до державного бюджету, доведений ДФС України до територіальних органів, становив 6 012,0 млн грн, а фактичне виконання – 19 753,9 млн грн (**рівень виконання 328,6 відс.**), на 2016 рік ці показники відповідно становили – 5 838,6 млн грн та 14 859,3 млн грн (**рівень виконання 254,5 відсотка**). Інформацію про доведені до територіальних органів ДФС

індикативні показники стосовно подання позовів до судів щодо отримання дозволів на реалізацію майна боржників, яке перебуває у податковій заставі; передачі на реалізацію майна боржників, яке перебуває у податковій заставі, а також про рівень виконання вказаних показників ДФС України не надано.

Встановлено, що на виконання Плану пріоритетних дій Уряду на 2016 рік⁷ Міністром фінансів направлено ДФС України окреме доручення від 27.09.2016 № 11000-08/117 щодо досягнення Ключових показників ефективності для ДФС України на період з 1 жовтня 2016 року до 31 грудня 2017 року. Додатком № 8 до зазначеного доручення визначено Методику розрахунку індикатора "Динаміка податкового боргу" (далі – **Методика**). Цей індикатор має відображати динаміку податкового боргу у відсотках до попереднього року (**без урахування боргу, який виник в поточному році**).

Довідково. Для обрахунку динаміки активного податкового боргу в Методиці передбачена формула:

$$\Delta ПБ_a = \left(\frac{ПБ_n^a}{ПБ_{n-1}^a} - 1 \right) \times 100,$$

де: $ПБ_n^a$ – сума податкового боргу станом на 31 грудня року n без урахування боргу, який виник в році n , та без урахування сум боргу, який визнано безнадійним, списано за рішенням суду або який було розстрочено (відстрочено) у встановленому законом порядку в році n , $ПБ_{n-1}^a$ – сума активного податкового боргу станом на 31 грудня року $n-1$ без урахування боргу, який виник в році n , та без урахування сум боргу, який визнано безнадійним, списано за рішенням суду або який було розстрочено (відстрочено) у встановленому законом порядку в році n .

Цільове значення в Методиці передбачає: до 31.12.2016 – скорочення податкового боргу на 10 відс. по відношенню до боргу станом на 31.12.2015 (без урахування боргу, який виник у 2016 році), до 31.12.2017 – скорочення на 10 відс. – станом на 31.12.2016 (без урахування боргу, який виник у 2017 році).

Фактично обрахунок індикатора здійснюється шляхом порівняння суми боргу на звітну дату, без урахування новоствореного боргу, із сумою боргу попереднього періоду, тобто: сума боргу на 31.12.2016 – 58 680,7 млн грн, новостворений борг у 2016 році – 32 162,2 млн грн, сума боргу на 31.12.2015 – 48 819,5 млн гривень. **Індикатор вказує на скорочення податкового боргу до 31.12.2016 на 45,7 відс.** $((58\ 680,7 - 32\ 162,2) / 48\ 819,5 \times 100 - 100)$, що значно перевищує заплановане Мінфіном скорочення. Отже, **неврахування новоствореного боргу при визначенні індикатора "Динаміка податкового боргу" необґрунтовано завищує ефективність роботи органів ДФС.**

Таким чином, заплановане Мінфіном скорочення податкового боргу на 2016–2017 роки значно занижене, не відповідає реальній ситуації і не стимулює органи ДФС до покращення роботи як з проведення заходів для забезпечення погашення податкового боргу, так і запобігання виникненню новоствореного податкового боргу, а отже обрахунок індикатора "Динаміка податкового боргу" згідно з Методикою потребує вдосконалення, зокрема в частині врахування новоствореного податкового боргу.

⁷ Затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.05.2016 № 418-р.

4. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА ВИКОНАННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ТА ПОПЕРЕДЖЕННЯ ЙОГО ЗРОСТАННЯ

4.1. Оцінка стану виконання повноважень контролюючими органами щодо проведення заходів із забезпечення стягнення податкового боргу

Відповідно до підпункту 12 пункту 4 Положення про Державну фіскальну службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 (далі – **Положення № 236**⁸), ДФС відповідно до покладених на неї завдань здійснює, зокрема, погашення податкового боргу платників податків.

Під час аудиту ДФС України не надано узагальненої інформації про результати проведених органами ДФС (Міндоходів) заходів із стягнення податкового боргу. Відмова об'єкта аудиту ґрунтувалась на тому, що звітність із зазначеного питання, затверджена наказом Міндоходів № 299, містить показники Зведеного бюджету і, відповідно, її аудит виходить за межі повноважень Рахункової палати.

При цьому слід зазначити, що згідно з частиною другою статті 6 Бюджетного кодексу України Зведений бюджет України містить показники Державного бюджету України, зведеного бюджету Автономної Республіки Крим та зведених бюджетів областей, міст Києва та Севастополя. Тобто, Державний бюджет є невід'ємною складовою Зведеного бюджету і їх дохідні частини формуються із чітко визначених податків і зборів (платежів).

Водночас розпорядчий документ Міндоходів (наказ Міндоходів № 299), а також окремі проблеми технічного характеру не можуть бути підставою для обмеження конституційних повноважень Рахункової палати в отриманні інформації, що є предметом аудиту.

Слід зазначити, що Рахунковою палатою надіслані запити до всіх головних управлінь ДФС, які не були охоплені перевітками в рамках цього аудиту, з метою отримання інформації про проведenu ними роботу із забезпечення погашення податкового боргу та попередження його зростання. Проте жодним головним управлінням ДФС запитувана інформація не надавалася, при цьому зміст обґрунтування відмови у наданні інформації у всіх головних управліннях ДФС практично однаковий, що свідчить про узгодження такої позиції.

Разом з тим про низьку ефективність та результативність роботи органів ДФС (Міндоходів) з проведення заходів із забезпечення примусового погашення податкового боргу платників податків-боржників свідчать матеріали аудитів, проведених Рахунковою палатою в запланованих територіальних органах ДФС (Міндоходів). Так, за рахунок стягнення з платників податків-боржників готівки та коштів з їх банківських рахунків, а також реалізації майна, що перебувало у податковій заставі, перевіреними органами ДФС (Міндоходів) забезпечувалось погашення від **0,006 відс.** (у 2015 році Житомирська ОДПІ ГУ ДФС (Міндоходів) до **1,6 відс.** (у 2014 році Офіс ВПП, у 2015 році Центральна ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС) суми податкового боргу, що обліковувався в цих контролюючих органах на початок звітного року (додаток 4). Водночас протягом

⁸ Набрало чинності з 08.07.2014.

2014–2016 років ДПІ у Жовтневому районі м. Дніпропетровська ГУ ДФС (Міндоходів) та у 2014 році Житомирською ОДПІ ГУ ДФС (Міндоходів) **погашення податкового боргу за рахунок вказаних заходів не здійснювалось.**

Низька ефективність заходів із стягнення коштів з рахунків платників податків в банківських установах певною мірою пов'язана з поверненням органам ДФС (Міндоходів) великої кількості інкасових доручень від установ банків з відміткою "про невиконання згідно з пунктами 12.7, 12.11 глави 12 Інструкції про безготівкові рахунки в Україні в національній валюті, затвердженої постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 № 22, зареєстрованою в Мін'юсті 29.03.2004 за № 377/8976, у зв'язку з відсутністю коштів на рахунках платника або в зв'язку з накладенням арешту на такі рахунки та у зв'язку з тим, що інші кошти, крім арештованих на розрахункових рахунках, відсутні"; закриттям розрахункових рахунків підприємствами–боржниками.

Водночас на таку ситуацію також впливало **неналежне виконання органами ДФС (Міндоходів) повноважень, визначених статтею 95 Податкового кодексу, щодо звернення до суду для отримання дозволів на стягнення коштів з рахунків платників податків в банках.** Так, в Офісі ВПП та підпорядкованих йому СДПІ у 2014 році обліковувалось **210** платників податків-боржників, у 2015 році – **227**, у 2016 році – **246 боржників**. При цьому ними у 2014 році підготовлено тільки **11 звернень**, які судами були визнані обґрунтованими, і щодо яких загальна сума дозволених до стягнення безготівкових коштів становила **18,8 млн грн, або 2,5 відс.** суми податкового боргу станом на 01.01.2014 (764,8 млн грн), що обліковувався по цих органах ДФС (Міндоходів). Протягом 2015 року дозволена судами до стягнення з банківських рахунків боржників сума коштів за п'ятьма зверненнями становила **203,1 млн грн, або 7,7 відс.** суми податкового боргу станом на 01.01.2015 (2 621,1 млн грн), протягом 2016 року за дев'ятьма дозволами – **242,4 млн грн, або 2,2 відс.** на 01.01.2016 (10 960,0 млн гривень).

Низький рівень погашення податкового боргу за рахунок реалізації майна, що перебувало в податковій заставі, пов'язаний перш за все з тим, що органами ДФС (Міндоходів) **не забезпечено виконання на належному рівні всіх заходів, передбачених Податковим кодексом для реалізації заставного майна.** Так, аналіз оглядових листів ДФС України (Міндоходів)⁹ показав, що протягом 5 місяців 2014 року до судів було направлено запити щодо надання дозволів на реалізацію заставного майна вартістю **297,4 млн грн (4,5 відс. вартості заставного майна)**, протягом 7 місяців 2016 року – **324,8 млн грн (1,5 відс. вартості заставного майна)**¹⁰. Навіть у тих випадках, коли відповідний дозвіл на реалізацію заставного майна судом надавався, державні податкові інспекції зтягували проведення торгів. Наприклад, у Закарпатській області – ДП "СІ ПІ ЕМ БІЛДІНГ ЮККРЕЙН" (ДПІ у м. Ужгороді) нерухоме майно описано в податкову заставу в березні 2013 року, дозвіл суду надано у травні 2014 року, станом на травень 2015 року торги не

⁹ Листи до головних управлінь ДФС (Міндоходів) в областях, м. Києві та Офісу ВПП від 03.07.2014 № 15802/7/99-99-25-03-17, від 09.06.2015 № 20399/7/99-23-03-17, від 06.10.2016 № 32724/7/99-99-17-03-17.

¹⁰ В листі від 09.06.2015 № 20399/7/99-23-03-17 інформація про стан направлення до судів запитів щодо надання дозволів на реалізацію заставного майна відсутня.

проведені; у Рівненській області – Корецький РТО ВАТ "Агротехсервіс" (Гоцанська ОДП) нерухоме майно описано в липні 2014 року, дозвіл суду надано в серпні 2014 року, станом на травень 2015 торги не проведені. У Хмельницькій області – ТОВ "Подільська будівельна компанія" (Кам'янець-Подільська ОДП) автомобілі описані в грудні 2013 року, дозвіл суду отримано в березні 2014 року, станом на травень 2015 торги не проведені.

Аудитом встановлено **неналежне виконання органами ДФС (Міндоходів) повноважень щодо забезпечення погашення податкового боргу за рахунок майна платників податків-боржників**. Зокрема, у більшості перевірених органів ДФС (Міндоходів) вартість описаного ними в податкову заставу майна боржників (далі – **заставне майно**) значно менше обсягів податкового боргу, що обліковувався в цих органах ДФС (Міндоходів) протягом 2014–2016 років (табл. 6).

Таблиця 6

Стан проведення опису в податкову заставу майна платників податків-боржників перевіреними органами ДФС (Міндоходів) протягом 2014–2016 років

млн грн				
Назва органу ДФС (Міндоходів)	Станом на	Сума податкового боргу	Вартість майна, описаного у податкову заставу	Відс. податкового боргу
Дніпропетровська ОДП ГУ ДФС (Міндоходів)	01.01.2015	25,5	3,3	12,9
	01.01.2016	32,0	6,6	20,6
	01.11.2016	33,9	8,0	23,6
Центральна ОДП м. Харкова ГУ ДФС	01.01.2015	323,3	47,2	14,6
	01.01.2016	360,0	40,5	11,3
	01.11.2016	631,3	36,7	5,8
Київська ОДП м. Харкова ГУ ДФС	01.01.2015	180,8	4,7	2,6
	01.01.2016	270,0	5,2	1,9
	01.11.2016	971,3	128,6	13,2
ГУ ДФС (Міндоходів) у м. Києві	01.01.2015	7 724,7	332,2	4,3
	01.01.2016	8 628,5	555,4	6,4
	01.11.2016	11 788,1	718,3	6,1
Офіс ВПП	01.01.2015	2 621,1	2 142,7	81,7
	01.01.2016	10 960,0	12 131,2	110,7
	01.11.2016	8 738,5	15 685,4	179,5

Довідково. Під час аудиту окремими органами ДФС надана неповна або незіставна інформація про вартість заставного майна. Так, ДП у Жовтневому районі м. Дніпропетровська ГУ ДФС (Міндоходів) не надана інформація про вартість заставного майна за весь період, що досліджувався, ГУ ДФС (Міндоходів) у Житомирській області – станом на 01.12.2016. Житомирською ОДП ГУ ДФС (Міндоходів) надана інформація лише про вартість майна, яке було описано у податкову заставу у звітному році (2014–2016 роках), без урахування вартості майна, яке було описано у податкову заставу у попередні роки.

Слід зазначити, що майже **три чверті майна**, описаного у 2015–2016 роках Офісом ВПП в податкову заставу, **належало одному боржнику – ПАТ "Укрнафта"** (станом на 01.01.2016 – 9 278,4 млн грн, або **76,5 відс.** загальної суми описаного у податкову заставу майна, станом на 01.11.2016 – 11 269,7 млн грн, або **71,8 відс.**), і акти опису майна у податкову заставу оскаржувались цим платником в судах.

Довідково. На час завершення аудиту діючими залишались два акти опису майна на суму 1 157,9 млн грн, скасовано рішеннями судів сім актів опису на суму 10 111,8 млн гривень.

Водночас аудитом встановлені випадки, коли з об'єктивних причин фактичні надходження до бюджету від реалізації виставленого на продаж заставного майна були значно менше, ніж оціночна вартість такого майна, внаслідок чого **зобов'язання боржників перед бюджетом не виконувались у повному обсязі**. Так, при проведенні аудиту в Центральній ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС встановлено факт поетапного зниження вартості заставного майна ТОВ "Вудсток" (автонавантажувач ДВ 178.3320), виставленого на реалізацію на товарній біржі. На підставі положення Порядку зміни початкової ціни продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, в рахунок погашення його податкового боргу та оприлюднення інформації про час та умови проведення відповідних торгів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1244 "Деякі питання реалізації статті 95 Податкового кодексу України", комісією у складі податкового керуючого та представника товарної біржі початкова вартість автонавантажувача була знижена в два етапи на 40 відс. – з 102,4 тис. грн до 65,3 тис. грн, з яких до бюджету надійшло 55,5 тис. грн, або **54,2 відс. оціночної вартості заставного майна**. Аналогічно під час реалізації Київською ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС заставного майна ТОВ "Фірма "СКС" початкова вартість заставного майна боржника, виставленого на продаж, становила 1 454,7 тис. грн, а ціна його реалізації після уцінення на 15 відс. – 1 236,2 тис. грн, з яких до бюджету надійшло 1 057,0 тис. грн, або **72,7 відс. оціночної вартості заставного майна**.

Отже, **низький рівень забезпечення податкового боргу податковою заставою, а також існування об'єктивних причин реалізації заставного майна за ціною нижчою, ніж його оціночна вартість, створює ризики того, що більша частина податкового боргу буде не погашена шляхом надходження коштів до бюджету, а списана як безнадійний податковий борг**.

Вибірковою перевіркою матеріалів щодо проведених територіальними органами ДФС (Міндоходів) заходів із забезпечення погашення податкового боргу встановлені випадки **недотримання вимог законодавства щодо опису майна в податкову заставу**. Так, працівниками Центральної ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС складено акти опису майна окремих боржників у податкову заставу (ПАТ "Харківський електроапаратний завод" (від 18.11.2013), ТОВ "ТД ЕДПС" (від 21.11.2013) не на підставі бухгалтерських документів боржника та/або огляду активів, а на підставі довідки з реєстру ДАІ про реєстрацію автотранспорту. При цьому протягом 2014–2015 років **перевірка факту наявності описаного майна у боржників не проводилась**. На звернення зазначеної інспекції до ДАІ надано відповідь¹¹, що вжиті заходи з розшуку автомобілів (КРАЗ 256 Б, ГАЗ-3307, ГАЗ 3302-143НГ, ГАЗ 3302-144) виявились безрезультативними та майно не знайдено. Як наслідок, податковий борг у сумі майже 1,2 млн грн не забезпечений заставним майном.

У підприємстві-боржнику ТОВ "Фірма "СКС" станом на 06.01.2015 обліковувався податковий борг на загальну суму 3,1 млн грн, та від цієї дати керівником Київської ОДПІ м. Харкова прийнято рішення про опис майна.

¹¹ Лист ДАІ від 06.07.2015 № 6698.

Податковим керуючим складено акт опису від 07.05.2015 № 126, однак акт не підписано боржником, опису майна в акті не наведено. Проте акт затверджений у день його складання в.о. заступника начальника Київської ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС. Отже, посадовими особами Київської ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС **не дотримано вимоги пунктів 2.3, 2.4 розділу II Порядку застосування податкової застави органами доходів і зборів**, затвердженого наказом Міндоходів від 10.10.2013 № 572, зареєстрованим в Мін'юсті 31.10.2013 за № 1841/24373 (далі – **Порядок № 572**), а саме відсутні: підпис боржника, залучення податковим керуючим до опису майна та підписання актів понятих осіб, складений акт відмови платника податків від опису майна у податкову заставу, звернення Київської ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків та заборони відчуження таким платником податків майна.

Довідково. Порядок № 572 містить посилання на органи доходів і зборів, що припинили свою діяльність, а отже, потребує відповідного нормативного врегулювання.

У ФОП Салигін В.В., податковий борг до державного бюджету якого становив 190,02 тис. грн, Київською ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС рішення про опис майна у податкову заставу прийнято 13.03.2015, проте акт опису майна складено 01.07.2015 (**через 85 робочих днів** після прийняття рішення про опис майна у податкову заставу), тією ж датою зареєстровано податкову заставу.

Матеріали проведеного аудиту засвідчили **наявність окремих випадків реєстрації податкової застави** у відповідному реєстрі з **порушенням п'ятиденного терміну** з дня складення акта опису майна, як це передбачено **пунктом 3.1 розділу III Порядку № 572**. Так, в Житомирській ОДПІ ГУ ДФС (Міндоходів) вибіркоvim аналізом матеріалів справ, які ведуться в органах ДФС (Міндоходів) за платниками податків-боржниками, встановлено **шість випадків** незабезпечення дотримання п'ятиденного терміну реєстрації у відповідних державних реєстрах податкових застав описаного майна, в Київській ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС – **чотири випадки**. Зокрема, на виконання рішення Коростишівської ОДПІ проведено опис майна Коростишівського спиртового комбінату вартістю **221,9 тис. грн** (акт від 20.02.2015), водночас загальна сума податкового боргу зазначеного підприємства становила майже **16,9 млн грн**, при цьому згідно з витягом про реєстрацію в Державному реєстрі обтяжень рухомого майна **податкову заставу зареєстровано 26.08.2015, або через 195 днів** після складення акта опису майна. Київською ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС у 2014 році з метою погашення податкового боргу до державного бюджету у сумі **567,4 тис. грн** у ФОП Ван-Си-Ха Р.В. проведено опис майна (акт від 03.11.2014), а податкову заставу зареєстровано в Реєстрі речових прав на нерухоме майно 21.11.2014, або **через 18 днів** після складення акта опису майна.

У дослідженому періоді **органами ДФС (Міндоходів) контроль за збереженням заставного майна здійснювався на неналежному рівні**. Так, за даними ДФС України, протягом 2014–2016 років без згоди контролюючих органів божниками було реалізовано заставне майно на загальну суму **55,1 млн грн** (2014 рік – 20,9 млн грн, 2015 рік – 19,0 млн грн, 2016 рік – 15,1 млн гривень). Відповідно до вимог статті 124 Податкового кодексу до зазначених порушників застосовано штрафи у розмірі вартості реалізованого майна.

Аудитом встановлені випадки, коли органами ДФС (Міндоходів) перевірки

стану збереження майна платників податків, яке перебувало в податковій заставі, **не проводились протягом 2–2,5 років** від дати складання акта опису майна в податкову заставу, що **створювало ризики відчуження платниками такого майна.**

Довідково. Пунктом 2.9 розділу II Положення про проведення перевірок стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, затвердженого наказом Міндоходів від 10.10.2013 № 573, зареєстрованим в Мін'юсті 31.10.2013 за № 1843/24375 (далі – **Положення № 573**), передбачено, що перевірка стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, може проводитись одночасно з документальною (плановою або позаплановою) або фактичною перевіркою відповідно до Податкового кодексу з урахуванням особливостей, визначених цим Положенням. Слід зазначити, що **Порядок № 573 містить посилання на органи доходів і зборів, що припинили свою діяльність, а отже, потребує відповідного нормативного врегулювання.**

Так, Бердичівською ОДПІ, яка підпорядкована ГУ ДФС (Міндоходів) у Житомирській області, здійснено опис майна ДП "Житомирський ремонтний завод радіотехнічного обладнання "Промінь" (акт від 01.04.2014) на суму 64,2 тис. грн за наявності податкового боргу на 116,9 тис. грн, при цьому перевірку стану збереження описаного майна проведено лише 30.11.2016, або **через 974 дні** (понад два роки) від дати складання акта опису майна. Житомирською ОДПІ (підпорядкована ГУ ДФС (Міндоходів) у Житомирській області) протягом 2014 року та січня-жовтня 2015 року не проводились перевірки стану збереження майна ТОВ "Меблева фабрика Берегово". При цьому аудитом встановлено, що у 2016 році ТОВ "Меблева фабрика Берегово" здійснено відчуження описаного ще у 2014 році в податкову заставу майна на суму 433,8 тис. грн, за відсутності відповідної згоди контролюючого органу і наявності податкового боргу станом на 01.12.2016 на 434,0 тис. гривень. При цьому в грудні 2016 року по ТОВ "Меблева фабрика Берегово" порушено провадження у справі про банкрутство¹², що **створило ризики ненадходження до бюджету вказаного податкового боргу.** По факту відчуження заставного майна Житомирською ОДПІ поінформовано органи прокуратури і правоохоронні органи¹³ для вжиття заходів з припинення правопорушення та забезпечення інтересів бюджету.

Водночас, згідно з наданою інформацією ДФС України, у 2015–2016 роках незаконного відчуження заставного майна в Житомирській області не здійснювалось, отже, дані ДФС України щодо реалізації боржниками заставного майна без згоди контролюючих органів були неповними.

Під час аудиту встановлено:

- в Центральній ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС із 37 підприємств-боржників, у яких проведено опис майна, до **16 підприємств-боржників**, загальна сума боргу яких становила понад 13,7 млн грн, податкові керуючі протягом 2014–2016 років на перевірки наявності описаного у податкову заставу майна не виходили, що є недотриманням вимог пункту 93.3 статті 93 Податкового кодексу;
- **протягом дослідженого періоду погашення податкового боргу за**

¹² За заявою ПАТ "Металіст-Будметалоконструкція" 06.12.2016 Господарським судом Житомирської області прийнято ухвалу по справі № 906/1056/16 про порушення провадження у справі про банкрутство.

¹³ Лист від 19.10.2016 № 18507/9/06-25-17.

рахунок стягнення дебіторської заборгованості платників податків-боржників, відповідно до вимог пункту 95.22 статті 95 Податкового кодексу, проводилося тільки ГУ ДФС (Міндоходів) у м. Києві в 2014 році, за рахунок чого забезпечено погашення податкового боргу у сумі 0,3 тис. гривень. Відповідно до пояснень посадових осіб територіальних органів ДФС основною причиною такої ситуації є відмова боржників у наданні відповіді за правом вимоги органам ДФС (Міндоходів);

- додаткові повноваження у погашенні податкового боргу державних (комунальних) підприємств, надані відповідно до статті 96 Податкового кодексу, не мали суттєвого впливу на ефективність роботи органів ДФС (Міндоходів) із зазначеною групою боржників, за виключенням ГУ ДФС у м. Києві, де було забезпечено погашення податкового боргу державних (комунальних) підприємств за рахунок коштів та майна їх органів управління на загальну суму 17,9 млн грн (у 2014 році – 14,6 млн грн, у 2015 році – 0,8 млн грн, 10 місяців 2016 року – 2,5 млн гривень);

- випадки, коли органи ДФС (Міндоходів) не використовували надані законодавством повноваження. Так, за даним ГУ ДФС у Житомирській області станом на 01.01.2014 на обліку перебувало 93 підприємства-боржники державної (комунальної) власності. Вибірковою перевіркою матеріалів цих боржників виявлено 22 державні підприємства-боржники (перебували на обліку в Бердичівській, Коростенській, Малинській, Новоград-Волинській, Овруцькій ОДП), за якими не направлялись пропозиції органам управління про розірвання трудових договорів (контрактів) з їх керівниками;

- в більшості випадків керівниками органів виконавчої влади та інших державних органів, до сфери управління яких належать підприємства-боржники державної (комунальної) власності, рекомендації органів ДФС (Міндоходів) не виконувались. Так, Офісом ВПП протягом 2014–2016 років було направлено 27 листів органам влади, до сфери управління яких належали підприємства-боржники, з пропозиціями про розірвання контрактів з їх керівниками. На жодний із направлених листів цими органами влади не було надано відповіді щодо результатів розгляду отриманих пропозицій. Найчастіше такого роду звернення направлялись Міністерству енергетики та вугільної промисловості України та ПАТ "Державна Акціонерна Компанія "Автомобільні дороги України". Отже, передбачені законодавством важелі впливу на підприємства-боржники державної (комунальної) власності не використовувались повною мірою з вини як органів ДФС (Міндоходів), так і органів виконавчої влади та інших державних органів, до сфери управління яких належать такі підприємства-боржники;

- в окремих випадках органами ДФС (Міндоходів) у дослідженому періоді на неналежному рівні вживались заходи із погашення податкового боргу за митними платежами. Так, унаслідок неведення інтегрованих карток платників податків та невідображення в них сум податкового боргу з митних платежів суб'єктів ЗЕД, які обліковувалися в державних податкових інспекціях, підпорядкованих ГУ ДФС (Міндоходів) у Житомирській області, за матеріалами перевірок, проведених Житомирською митницею та/або іншими митницями, станом на 01.12.2016 в ГУ ДФС у Житомирській області відсутня достовірна інформація

щодо загальної суми податкового боргу з таких платежів, суми його погашення та відомості про списання безнадійного боргу з цих платежів у 2014–2016 роках. При цьому зазначеними державними податковими інспекціями **не вживались належні заходи щодо погашення податкового боргу** із митних платежів **окремих суб'єктів господарювання**. Слід зазначити, що надходження податкового боргу з митних платежів у сумі **117,5 тис. грн** забезпечено державними податковими інспекціями, підпорядкованими ГУ ДФС (Міндоходів) у Житомирській області, лише під час проведення аудиту за ініціативою контрольної групи Рахункової палати;

- **ДФС України не здійснювався аналіз стану адміністративного (на рівні територіальних органів) та судового оскарження платниками податків рішень органів ДФС (Міндоходів) з питань погашення податкового боргу, списання безнадійного податкового боргу, розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу).**

Аналіз результатів розгляду в адміністративному порядку скарг платників податків на рішення контролюючих органів із зазначених питань **на рівні ДФС України (Міндоходів)** протягом 2014–2016 років показує, що **більшість рішень територіальних органів ДФС (Міндоходів) залишалась без змін**. Так, у 2014 році із 185 скарг залишено без змін 111, що становить 60,0 відс., у 2015 році із 221 скарги залишено без змін 151 (68,3 відс.), у 2016 році із 238 – 155 (65,1 відсотка).

Аналіз матеріалів щодо стану судового оскарження платниками податків рішень органів ДФС (Міндоходів) із зазначених питань, **підготовлених територіальними органами ДФС**, показує, що протягом 2014–2016 років органи ДФС (Міндоходів) були задіяні у розгляді майже **1,1 тис. судових проваджень** про оскарження податкових вимог на загальну суму **4,2 млрд грн**, **49 судових проваджень** про оскарження рішень щодо списання безнадійного податкового боргу (близько **0,2 млрд грн**), **25 судових проваджень** про оскарження рішень щодо розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу (**0,8 млрд гривень**). За розглянутими судами всіх інстанцій справами зазначених категорій на користь платників податків прийнято **457 рішень** (56,9 відс.) на загальну суму **825,9 млн грн** (32,4 відс.), на користь органів ДФС (Міндоходів) – **334 рішення** (41,6 відс.) – на **1 724,7 млн грн** (67,6 відс.), 12 рішень задоволено частково;

- **несвоєчасність апеляційного та касаційного оскаржень рішень місцевих судів у зв'язку з незадовільним виділенням коштів на сплату судового збору**¹⁴. Так, майже 8 місяців, починаючи з 01.09.2015 і до 28.04.2016, ДПІ у Жовтневому районі м. Дніпропетровська ГУ ДФС (Міндоходів) не проводились заходи щодо стягнення податкового боргу в зв'язку з відсутністю коштів для сплати судового збору за зверненням до суду. При цьому щодо 63 боржників, які обліковувались у зазначеній інспекції, загальна сума податкового

¹⁴ Законом України від 22.05.2015 № 484 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо сплати судового збору" внесено зміни до Закону України від 08.07.2011 № 3674 "Про судовий збір", зокрема щодо сплати судового збору. Так, з набуттям чинності вказаним законом з 01.09.2015 органи державної влади (в т.ч. і органи ДФС) повинні сплачувати судовий збір при поданні позовів до суду).

боргу з 01.09.2015 до 01.12.2016 збільшилася на 23,3 відс. (з 273,7 млн грн до 337,5 млн гривень).

Таким чином, відмова ДФС України, а також її територіальних органів, не охоплених перевітками, надати повну і достовірну інформацію щодо проведених заходів і стягнення податкового боргу унеможливило проведення ґрунтового аналізу ефективності та результативності роботи органів ДФС України з цих питань.

Водночас за результатами аудиту усіх перевірених органів ДФС (Міндоходів) встановлено низьку результативність проведених ними заходів щодо примусового погашення податкового боргу, а також відсутність належного контролю з боку ДФС України (Міндоходів) за дотриманням її територіальними органами вимог законодавства під час проведення таких заходів. Крім того, встановлено, що ДФС України (Міндоходів) не здійснювався аналіз стану адміністративного і судового оскарження платниками податків рішень органів ДФС (Міндоходів) із зазначених питань.

4.2. Аналіз стану виконання повноважень контролюючими органами щодо розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу

Відповідно до підпункту 13 пункту 4 Положення № 236 ДФС України, зокрема, організовує роботу та здійснює контроль за проведенням роботи з відстрочення, розстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу; приймає рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань та/або податкового боргу і повідомляє Мінфіну про прийняті рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань платників податків чи податкового боргу на строк, що виходить за межі одного бюджетного періоду та/або більше бюджетних років.

Під час аудиту ДФС України відмовлено контрольній групі Рахункової палати в наданні повної інформації щодо прийнятих рішень про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) протягом 2014–2016 років як в цілому органами ДФС (Міндоходів), так і безпосередньо ДФС України у випадках, передбачених законодавством¹⁵, а також відмовлено у доступі до документів, відповідно до яких посадовими особами ДФС України приймалися рішення про надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), і до Журналу реєстрації надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) (далі – **Журнал надання розстрочень**), який ведеться в електронному вигляді.

За поясненнями Департаменту погашення боргу ДФС України, починаючи з 2013 року в ДФС України (Міндоходів) функціонує система електронного документообігу. З цього періоду органи ДФС (Міндоходів) ведуть листування в електронному вигляді, в тому числі і з питань надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу). При цьому лише окремі документи з цих пакетів роздруковуються для роботи над порушеним платником питанням і підшиваються до справ. Однак такі паперові справи є робочими і неповними, що, на думку керівництва Департаменту погашення

¹⁵ Контрольній групі Рахункової палати надана лише узагальнена інформація про діючі розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань та податкового боргу.

боргу, не дозволило б спеціалістам Рахункової палати здійснити всебічний аналіз матеріалів і прийняти обґрунтоване рішення.

Департаментом погашення боргу також повідомлено, що **внаслідок технічного збою у роботі системи електронного документообігу були втрачені електронні копії частини вхідних документів**, в тому числі і з питань надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу).

Таким чином, ДФС України не забезпечено виконання вимог пункту 3.2 розділу III Порядку № 574 щодо збереження копій документів, необхідних для прийняття рішення про надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), а також прийнятих ним рішень про надання таких розстрочень (відстрочень). Як наслідок, перевірити обґрунтованість рішень ДФС України з цих питань, без проведення додаткових перевірок в органах ДФС (Міндоходів) за місцем обліку платників, неможливо.

Водночас встановлено, що відповідно до підпункту 3.2 пункту 3 глави 3 "Укладання договорів про визнання електронних документів, які надаються платниками податків до органів ДПС" Тимчасового регламенту експлуатації інформаційної системи "Податковий блок", затвердженого наказом Міндоходів № 1198 (направлений для виконання листом від 18.01.2013 № 1234/7/24-5017), ДФС України (Міндоходи) (підрозділи погашення податкового боргу, підрозділи прогнозування, аналізу, обліку та звітності) має доступ до перегляду Журналу надання розстрочень, який має містити повну інформацію про надані розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу, графік їх погашення, розмір нарахованих відсотків тощо (всього 27 показників).

Слід зазначити, що аудитом встановлено випадки недотримання окремими органами ДФС (Міндоходів) вимог Порядку № 574 щодо ведення Журналу надання розстрочень. Так, в ДПІ в Жовтневому районі м. Дніпропетровська встановлено, що у 2014–2016 роках з передбачених формою електронного журналу 27 колонок фактично велось 13, при цьому не заповнювалися деякі позиції, що мають велике значення для моніторингу ситуації і прийняття зважених управлінських рішень.

Довідково. Не відображались такі показники: підстава для надання розстрочення (відстрочення) (орган, який надав дозвіл / документ, назва, №, дата); сума відстроченої (розстроченої) сплати, у т. ч. основний платіж; основний платіж за актом документальної перевірки; пеня; штрафні (фінансові) санкції (штрафи); графік погашення розстрочених (відстрочених) сум; розмір нарахованих відсотків; відмітка про зняття з обліку тощо.

Отже, ДФС України (Міндоходів) не забезпечено належного контролю за веденням їх територіальними органами Журналу надання розстрочень.

Аналіз даних, які офіційно надходять до Рахункової палати від ДФС України (табл. 7), показує, що найбільші суми розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу надавались органами ДФС (Міндоходів) з ПДВ та з податку на прибуток підприємств, частка яких протягом дослідженого періоду становила, в середньому, близько 90 відс. і лише з 01.10.2015 по 01.04.2016 знизилась у зв'язку зі збільшенням розстрочень (відстрочень) грошових зобов'язань (податкового боргу) з рентної плати (плати) за користування природними ресурсами.

**Розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу)
до державного бюджету, які діяли протягом 2014–2016 років, за податками,
зборами, платежами**

млн грн

Станом на:	Назва платежу:						
	Податкові платежі, всього	Податок на прибуток підприємств	Рентна плата	ПДВ	Інші податкові надходження	Неподаткові надходження, всього	Всього
01.01.2014	6 724,5	2 336,2	84,3	3 858,5	445,5	345,8	7 070,3
01.04.2014	9 311,7	2 533,4	111,1	6 227,4	439,8	349,4	9 661,1
01.07.2014	7 039,2	2 292,4	139,4	4 239,5	367,9	321,2	7 360,4
01.10.2014	6 933,3	2 218,1	105,9	4 257,2	352,1	300,9	7 234,2
01.01.2015	6 047,0	2 068,6	69,5	3 544,7	364,2	284,5	6 331,5
01.04.2015	9 423,8	2 733,1	364,7	5 673,4	652,6	249,7	9 673,5
01.07.2015	8 614,7	2 090,8	557,2	5 407,0	559,7	242,0	8 856,7
01.10.2015	18 935,8	2 568,9	10 159,5	5 666,2	541,2	228,1	19 163,9
01.01.2016	8 120,5	2 096,6	1 457,3	4 112,0	454,6	206,8	8 327,3
01.04.2016	10 650,4	4 250,0	2 362,9	3 582,5	455,0	174,5	10 824,9
01.07.2016	7 550,9	3 346,8	103,8	3 625,0	475,3	167,2	7 718,1
01.10.2016	6 121,7	1 944,0	89,7	3 675,0	413,0	154,6	6 276,3
01.01.2017	4 629,0	1 211,4	152,5	2 962,1	303,0	127,7	4 756,7

ДФС України додатково надіслано інформацію¹⁶ тільки про діючі розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), які були надані органами ДФС (Міндоходів) у 2014–2016 роках і лише станом на кінець цих років. Так, згідно з інформацією ДФС України, суми діючих розстрочень (відстрочень) грошових зобов'язань (податкового боргу) станом на 01.01.2015 становили **1 132,5 млн грн**, на 01.01.2016 – **1 270,6 млн грн**, на 01.01.2017 – **1 564,2 млн гривень**. Оскільки обсяги діючих розстрочень (відстрочень) грошових зобов'язань (податкового боргу) змінюються протягом року, неможливо використовувати надану інформацію для об'єктивного аналізу стану розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) органами ДФС (Міндоходів).

За наданим ДФС України поясненнями,¹⁷ діючі розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) наявні на останню дату звітного року – це залишки таких розстрочень (відстрочень), наданих на підставі рішень судів, а також на підставі законодавчих актів, зокрема Закону України від 23.06.2005 № 2711 "Про заходи, спрямовані на забезпечення сталого функціонування підприємств паливно-енергетичного комплексу".

За даними, які офіційно надходять до Рахункової палати від ДФС України про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу за регіонами (додаток б), **на кінець 2014 року 81,5 відс.** діючих розстрочень (відстрочень) грошових зобов'язань (податкового боргу) надавалися платникам податків, які перебували на обліку в органах ДФС (Міндоходів) у Донецькій

¹⁶ Лист ДФС України від 27.02.2017 № 3084/5/99-99-17-02-16.

¹⁷ Лист ДФС України від 24.02.2017 № 3010/5/99-99-17-02-16.

та Луганській областях. На кінець 2015 та 2016 років найбільші суми діючих розстрочень (відстрочень) грошових зобов'язань (податкового боргу) обліковувались в Офісі ВПП – **62,9 та 60,0 відс.** відповідно.

Аудитом встановлені окремі **випадки необґрунтованого надання територіальними органами ДФС (Міндоходів) розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу),** без належного аналізу платоспроможності боржників і оцінки перспектив виконання ними взятих на себе зобов'язань. Так, у 2014–2015 роках ГУ ДФС (Міндоходів) у Житомирській області та підпорядкованими йому ОДПІ (Житомирською, Бердичівською, Коростенською, Коростишівською та Новоград-Волинською ОДПІ) встановлено **шість фактів надання розстрочень щодо сплати грошових зобов'язань на загальну суму 6 713,4 тис. грн, за відсутності достатніх доказів існування обставин,** що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу. Цим недотримано вимоги пункту 100.4 статті 100 Податкового кодексу, пункту 2 Розділу 1 Переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1235 (далі – **Перелік № 1235**), пункту 3.1 розділу III Порядку № 574. **В переважній більшості випадків розстрочені суми погашено достроково.**

Так, на підставі заяви ПАТ "Мар'янівській склозавод" рішенням ГУ ДФС у Житомирській області від 30.03.2015 надано розстрочення сплати грошових зобов'язань з ПДВ у сумі 743,6 тис. грн на період з 15.04.2015 по 15.05.2015. При цьому Баранівським відділенням Новоград-Волинської ОДПІ під час розрахунку коефіцієнта загрози виникнення податкового боргу враховано витрати на закупівлю товару в сумі понад 5,4 млн грн, **які платником документально не підтверджено.** Водночас вказане розстрочення ПАТ "Мар'янівській склозавод" погашено достроково 07.04.2015, або через тиждень після його надання.

ТОВ "Агрофірма Брусилів" рішенням ГУ Міндоходів у Житомирській області від 30.03.2014 було надано розстрочення у сплаті грошових зобов'язань з ПДВ у сумі 417,8 тис. гривень. При цьому контрольною групою Рахункової палати у розрахунках коефіцієнта загрози накопичення податкового боргу виявлена арифметична помилка – замість 24,4 тис. грн вказано 24 410,0 тис. грн (встановити умисно зроблена ця помилка, чи ні неможливо), яка призвела до завищення показників ризику формування податкового боргу. Водночас виявлено, що вказаний боржником у поданому пакеті документів на розстрочення дохід від виручки не відповідає даним його фінансової звітності, а частина зобов'язань підприємства на суму 200,0 тис. грн не підтверджена документально. Отже, розстрочення сплати грошових зобов'язань з ПДВ фактично було надано безпідставно. В подальшому (29.04.2014) зазначене рішення про розстрочення було скасоване та нараховано податковий борг у сумі 401,2 тис. гривень. При цьому після скасування договору про розстрочення нарахування передбачених законодавством відсотків не здійснювалось. За поясненням керівника підрозділу погашення боргу ГУ ДФС у Житомирській області така ситуація пов'язана з особливим алгоритмом роботи ІС "Податковий блок", що передбачає автоматичне нарахування відсотків в ІКП тільки у разі погашення податкового боргу.

В ході аудиту в Київській ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС встановлено, що у 2014 році розстрочення були надані СП "РАДМІРТЕХ" (на суму 250,0 тис. грн) суб'єктам підприємницької діяльності Гребеннікову В.В. (26,5 тис. грн), Зоріну В.В. (28,4 тис. грн) без наявності передбачених законодавством висновків про результати аналізу фінансового стану боржників, а також аналізу поданих заявниками документів щодо наявності власного рухомого та нерухомого майна, а документи, на підставі яких було прийнято рішення про надання розстрочення ТОВ "ТБС-Україна" на загальну суму 72,4 тис. грн (рішення від 11.03.2015 № 1), в зазначеному органі ДФС відсутні взагалі.

Відповідно до висновків ДПІ у Жовтневому районі м. Дніпропетровська ГУ ДФС (Міндоходів), зроблених без належного аналізу фінансової звітності заявників, окремим суб'єктам господарювання було надано розстрочення у сплаті грошових зобов'язань на терміни, в яких не було обґрунтованої потреби. Зокрема, КП "Теплоенерго" на два місяці було надано розстрочення податкових зобов'язань на суму 5 806,7 тис. грн (рішення від 11.03.2015 за № 74). Однак вже наступного дня, 12.03.2015, КП "Теплоенерго" сплатив до бюджету розстрочену суму достроково. ТОВ "Південтрансбудкомплект" також надавалось розстрочення у сплаті грошових зобов'язань на загальну суму 2 900,0 тис. грн на шість місяців (рішення від 10.03.2016 за № 17). Фактично боржником розстрочена сума сплачена до бюджету 20.04.2016, тобто через 41 календарний день.

Отже, внаслідок того, що ДФС України (Міндоходів) не формувалися у паперовому вигляді повні пакети документів за платниками податків, які звертались за отриманням розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), сума яких перевищувала 3 млн грн, а також не відновлювалися втрачені копії документів в електронній системі документообігу ДФС України, неможливо перевірити обґрунтованість рішень ДФС України з цих питань.

Разом з тим матеріали аудиту територіальних органів ДФС (Міндоходів) свідчать про наявність непоодиноких порушень ними норм законодавства під час надання розстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу).

4.3. Стан проведення органами Міністерства юстиції України заходів із забезпечення погашення податкового боргу

Відповідно до пункту 41.2 статті 41 Податкового кодексу органами стягнення є виключно контролюючі органи, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці у межах своїх повноважень.

Державними виконавцями є посадові особи органів державної виконавчої служби, утворених Міністерством юстиції України (далі – ДВС), завданням яких є своєчасне, повне і неупереджене виконання судових рішень і рішень інших органів (посадових осіб)¹⁸. Основними завданнями управлінь ДВС головних територіальних управлінь юстиції Міністерства юстиції України в Автономній Республіці Крим, в областях, містах Києві та Севастополі, відповідно до Типового

¹⁸ Закон України від 02.06.2016 № 1403 "Про органи та осіб, які здійснюють примусове виконання судових рішень і рішень інших органів", що набрав чинності з 05.10.2016. До 05.10.2016 був чинним Закон України від 24.03.1998 № 202 "Про Державну виконавчу службу".

положення про Управління, затвердженого наказом Мін'юсту від 20.04.2016 № 1183/5, зареєстрованим у Мін'юсті 22.04.2016 за № 617/28747 (далі – **Наказ № 1183**¹⁹), є: реалізація державної політики у сфері організації примусового виконання рішень судів та інших органів (посадових осіб) (далі – **виконання рішень**); підготовка пропозицій щодо формування та реалізації державної політики у сфері виконання рішень; організація, контроль та здійснення примусового виконання рішень у випадках, передбачених законом.

У ході проведення контрольного заходу опрацьовано надану за запитом Рахункової палати (лист від 15.12.2016 № 16-2312) Мін'юстом інформацію (лист від 19.01.2017 № 22036-0-26-16/20.5.2) щодо виконання рішень про стягнення податкового боргу органами виконавчої служби (табл. 8).

Таблиця 8

Виконання рішень про стягнення податкового боргу органами виконавчої служби за 2014–2016 роки

Показники		2014	2015	2016
Залишок виконавчих документів на початок звітного року	Кількість (од.)	12 335	10 665	11 092
	Сума (млн грн)	5 611,5	7 839,4	8 038,7
Підлягало виконанню виконавчих документів	Кількість (од.)	30 326	27 312	25 177
	Сума (млн грн)	10 875,2	9 811,4	8 868,9
Завершено виконавчих проваджень	Кількість (од.)	18 417	16 104	14 812
	Сума (млн грн)	2 849,7	1 752,2	1 770,8
Фактично виконано	Кількість (од.)	3 439	3 420	2 757
	Сума (млн грн)	337,3	132,3	208,8
Всього стягнуто	Сума (млн грн)	436,5	143,6	215,3
Залишок виконавчих проваджень	Кількість (од.)	11 909	11 208	10 365
	Сума (млн грн)	7 926,3	8 047,9	7 091,5
З них зупинено	Кількість (од.)	1 434	1 242	827
	Сума (млн грн)	1 278,6	972,8	631,9
Документи, за якими закінчився 6-місячний строк виконання	Кількість (од.)	74	210	196
	Сума (млн грн)	430,3	416,6	878,4

Протягом 2014–2016 років частка завершених виконавчих проваджень із проваджень, що підлягали виконанню, не зазнавала суттєвих змін та у кількісному співвідношенні становила 60,7 відс., 59,0 відс. та 58,8 відс., у вартісному співвідношенні були незначні коливання – 26,2 відс., 17,9 відс. та 20,0 відс. відповідно.

Фактичне виконання проваджень протягом вказаних періодів у кількісному співвідношенні становило 11,3 відс., 12,5 відс. та 11,0 відс. у вартісному співвідношенні – 3,1 відс., 1,3 відс. та 2,4 відс., відповідно, до проваджень, що підлягали виконанню.

¹⁹ Набрав чинності з 26.04.2016.

Низьким залишалося стягнення коштів за виконавчими провадженнями. Протягом 2014 року до бюджету стягнуто лише **4,0 відс.** сум за провадженнями, що підлягали виконанню, у 2015 році – **1,5 відс.**, у 2016 році – **2,4 відсотка**. На таку ситуацію певною мірою впливав мораторій на примусову реалізацію майна державних підприємств та господарських товариств, у статутних капіталах яких частка держави становить не менше 25 відсотків, за рішеннями, що підлягають виконанню Державною виконавчою службою²⁰.

Аудитом встановлено, що протягом 2014–2015 років та 10 місяців 2016 року окремими органами ДФС (Міндоходів), зокрема Дніпропетровської області, подавались позови до суду щодо стягнення активів боржників через органи державної виконавчої служби, **однак суми стягнень не досягали навіть 10 відс. загальних сум позовів.**

Так, Дніпропетровською ОДПІ ГУ ДФС (Міндоходів) за весь період було подано 98 позовів на загальну суму 5,8 млн грн, фактично за виконавчими документами органами ДВС було стягнуто боргу на загальну суму 0,043 млн грн, що становить лише **0,7 відс.** загальної суми позовів. ДПІ у Жовтневому районі м. Дніпропетровська ГУ ДФС (Міндоходів) у дослідженому періоді подано 102 позови на 6,5 млн грн, фактично за виконавчими документами органами ДВС було стягнуто 0,5 млн грн, або **7,0 відс.** загальної суми позовів.

У 2014–2016 роках за 480 провадженнями **не проведено виконавчих дій протягом шести місяців** з дня винесення постанов про їх відкриття, чим порушено терміни, передбачені частиною другою статті 30 Закону України від 24.04.1999 № 606 "Про виконавче провадження". Відповідно до Закону України від 02.06.2016 № 1404 "Про виконавче провадження" вказані терміни з 05.10.2016 втратили чинність.

Таким чином, низький рівень стягнення коштів за виконавчими провадженнями свідчить про неналежну організацію, контроль та здійснення примусового виконання судових рішень органами державної виконавчої служби щодо стягнення сум податкового боргу.

5. РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ТА ПОПЕРЕДЖЕННЯ ЙОГО ЗРОСТАННЯ

Аналіз офіційної звітності ДФС України, розміщеної на її веб-сайті, показує, що в ній відображається незначна кількість показників, які надають можливість оцінити ефективність та результативність роботи органів із забезпечення погашення податкового боргу та попередження його зростання.

Так, аналіз Звіту про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік²¹ показав, що із **19 753,9 млн грн** надходжень до

²⁰ Статтею 1 Закону України від 29.11.2001 № 2864 "Про введення мораторію на примусову реалізацію майна" (із змінами) передбачено, що мораторій на застосування примусової реалізації майна державних підприємств та господарських товариств, у статутних капіталах яких частка держави, становить не менше 25 відсотків.

²¹ Затверджений Головою ДФС України Р.М. Насіровим 19.01.2016.

державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу, надходження від реалізації майна, що перебувало в податковій заставі, становили **32,6 млн грн, або менше 0,2 відс.** загальної суми надходжень. Відповідно до Звіту про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2016 року²², із **4 897,3 млн грн** загальних надходжень, надходження від реалізації майна, що перебувало в податковій заставі, становили **15,0 млн грн, або 0,3 відс.** загальної суми надходжень.

Крім того, аналіз оглядових листів ДФС (Міндоходів)²³ засвідчив неналежне виконання органами ДФС (Міндоходів) покладених на них повноважень з реалізації майна, що перебувало у податковій заставі, та неефективність управлінських рішень з цих питань. Зокрема:

за результатами роботи в січні-травні 2014 року контролюючими органами проведено реалізацію заставного майна боржників на суму **77,3 млн грн**, що становило **1,2 відс.** вартості описаних активів, або **0,5 відс.** суми податкового боргу до державного бюджету (станом на 01.06.2014 вартість заставного майна – **6,6 млрд грн**, сума податкового боргу до державного бюджету – **17,0 млрд грн**);

протягом 4 місяців 2015 року на відкритих аукціонах було продано майно боржників на суму **10,2 млн грн**, що становило **0,2 відс.** вартості заставного майна, або **0,04 відс.** від суми податкового боргу до державного бюджету (станом на 01.05.2015 – **5,8 млрд грн; 26,2 млрд гривень**);

за 8 місяців 2016 року реалізовано заставного майна на суму **21,1 млн грн**, що не перевищує **0,1 відс.** загальної вартості заставного майна, або **0,05 відс.** суми податкового боргу до державного бюджету (станом на 01.08.2016 вартість заставного майна **22,4 млрд грн**, сума податкового боргу до державного бюджету – **42,0 млрд грн відповідно**).

Отже, навіть ця неповна інформація свідчить про незадовільний стан організації роботи ДФС України (Міндоходів) та її територіальних органів по забезпеченню погашення податкового боргу.

Встановлено, що протягом 2014–2016 років структурними підрозділами внутрішнього аудиту органів ДФС (Міндоходів) при проведенні тематичних та комплексних перевірок головних управлінь ДФС (Міндоходів), підпорядкованих їм податкових інспекцій, а також структурних підрозділів ДФС (Міндоходів), досліджувався стан виконання повноважень із зазначених питань. Крім цього, до таких перевірок залучались фахівці підрозділів погашення податкового боргу.

За результатами опрацювання матеріалів зазначених перевірок виявлено **системні порушення територіальними органами ДФС (Міндоходів)** вимог нормативно-правових актів з питань погашення податкового боргу, розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, списання безнадійного податкового боргу, допущення недоліків у контролі, організації та вжитті заходів із вказаних питань, зокрема:

- не використовувалось право, надане контролюючим органам підпунктом 20.1.33 статті 20 Податкового кодексу щодо звернення до суду для накладення

²² Затверджений Головою ДФС України Р.М. Насіровим 17.09.2016.

²³ Листи до головних управлінь ДФС (Міндоходів) в областях, м. Києві та Офіс у ВПП від 03.07.2014 № 15802/7/99-99-25-03-17, від 09.06.2015 № 20399/7/99-23-03-17, від 06.10.2016 № 32724/7/99-99-17-03-17.

арешту на кошти та інші цінності, що перебувають у банку платника податків, який має податковий борг, у разі якщо у такого платника податків відсутнє майно та/або його балансова вартість менше суми податкового боргу, та/або таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу;

- в порушення вимог пункту 59.3 Податкового кодексу, Порядку № 576 податкові вимоги не формувались або формувались і надсилались несвоєчасно;

- в порушення вимог пункту 87.11 статті 87 Податкового кодексу, Порядку призначення та звільнення, а також функції та повноваження податкового керуючого, затвердженого наказом Міндоходів від 10.10.2013 № 578, зареєстрованим в Мін'юсті 31.10.2013 за № 1837/24369 (далі – **Порядок № 578**²⁴), не проводилось обтяження активів боржників фізичних осіб, не готувались звернення до суду щодо стягнення податкового боргу;

- в порушення пунктів 87.5, 87.6 статті 87, пункту 95.22 статті 95 Податкового кодексу, Порядку використання додаткових джерел погашення податкового боргу, затвердженого наказом Міндоходів від 10.10.2013 № 569, зареєстрованим в Мін'юсті 31.10.2013 за № 1852/24384 (далі – **Порядок № 569**²⁵), не стягувалась дебіторська заборгованість, заборгованість філій та відокремлених підрозділів суб'єктів господарювання-боржників;

- в порушення вимог статей 88-89, 92, 93 Податкового кодексу, Порядку № 572, були випадки реєстрації неіснуючих активів в Державному реєстрі обтяжень рухомого майна;

- в порушення пунктів 95.2–95.3 статті 95 Податкового кодексу, Порядку № 578 на 61 день з дати направлення платнику податків податкової вимоги не готувались документи для звернення до суду щодо стягнення коштів з платника податків та не здійснювались заходи щодо стягнення коштів з рахунків окремих платників через 60 днів з дня вручення платнику податкової вимоги;

- в порушення пункту 96.4 статті 96 Податкового кодексу не направлялись подання про розірвання трудових договорів з керівниками державних або комунальних підприємств, які мають податковий борг;

- в порушення вимог статті 100 Податкового кодексу, Порядку № 574 договір про розстрочення достроково не розривався при порушенні умов погашення розстроченого зобов'язання, а також не вносились зміни до договорів про розстрочення при достроковому погашенні розстрочених сум;

- недотримання вимог статті 101 Податкового кодексу, Порядку № 577, списання безнадійного податкового боргу платників, визнаних в установленому порядку банкрутами, вимоги щодо яких не були задоволені у зв'язку із недостатністю майна банкрутів, проводилось за фактичним надходженням відповідних ухвал суду.

Департаментом внутрішнього аудиту ДФС України у грудні 2016 року також проведено дистанційну перевірку організації територіальними органами ДФС позовної роботи щодо стягнення сум податкового боргу протягом 2016 року, контролю за супроводженням у судах проваджень з цих питань та сплатою судового збору. За результатами дистанційної перевірки фахівцями зазначеного департаменту встановлено, що тільки за листопад 2016 року

²⁴ Порядки № 569 і № 578 містять посилання на органи доходів і зборів, що припинили свою діяльність, а отже, потребують відповідного нормативного врегулювання.

підрозділами погашення податкового боргу до юридичних підрозділів територіальних органів ДФС направлено матеріалів щодо стягнення сум податкового боргу платників податків у кількості, що становить **21,4 відс. загальної кількості переданих матеріалів за 10 місяців 2016 року**. Крім того, виявлена негативна тенденція у 2016 році з передання матеріалів підрозділами погашення податкового боргу до юридичних підрозділів з метою звернень до суду з отримання дозволу на реалізацію описаного майна, а також складання актів опису майна боржників у податкову заставу підрозділами погашення податкового боргу.

Незважаючи на те, що за результатами перевірок відомчого контролю вживались заходи організаційного характеру, зокрема, видавались відповідні накази ДФС (Міндоходів), винні посадові особи притягалися до відповідальності, проте системні заходи щодо покращення роботи територіальних органів у цьому напрямку діяльності не готувались, як наслідок, робота територіальних органів ДФС (Міндоходів) по забезпеченню стягнення податкового боргу активізувалася час від часу і була малорезультативною.

Таким чином ДФС України (Міндоходів), за відсутності належного контролю з боку Мінфіну, не забезпечено реалізації системних організаційно-розпорядчих заходів, які б сприяли покращенню роботи територіальних органів ДФС України (Міндоходів) щодо забезпечення погашення податкового боргу та попередження його зростання, як наслідок:

- за три роки загальні обсяги податкового боргу суб'єктів господарювання із сплати податків, зборів, платежів до державного бюджету збільшились у **3,8 раз** і на кінець 2016 року досягли **58,7 млрд грн**, при цьому майже третина податкового боргу погашалася за рахунок списання безнадійного податкового боргу;

- обсяги новоствореного податкового боргу на кінець 2014 року в **3,9 раз** перевищували надходження до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу за цей рік, на кінець 2015 та 2016 років – у **2,2 раз**;

- надходження до бюджету за рахунок заходів примусового погашення податкового боргу, за **розрахунками²⁵**, в середньому не перевищували **одного відсотка** загальної суми податкового боргу, а отже, практично всі надходження до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу забезпечувались шляхом **самостійної сплати платниками податків належних платежів**.

Незважаючи на таку ситуацію, доведений Мінфіном на 2016 рік плановий показник індикатора "Динаміка податкового боргу" органами ДФС **перевиконано майже у 4,6 раз** (план – 10 відс., факт – за розрахунками 45,7 відс.), що свідчить про **необґрунтованість** такого показника.

²⁵ За даними, наведеними у звітах про виконання планів роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік та на I півріччя 2016 року, а також даними, отриманими в органах ДФС (Міндоходів), які були об'єктами аудиту.

**РАХУНКОВА ПАЛАТА
ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ РОЗГЛЯДУ МАТЕРІАЛІВ АУДИТУ
ЗРОБИЛА ТАКІ ВИСНОВКИ:**

1. Протягом 2014–2016 років в Україні не забезпечено створення ефективної та прозорої системи адміністрування податкового боргу. Заходи, які вживались органами Державної фіскальної служби України з управління податковим боргом, виявились малорезультативними, що призвело до різкого зростання його обсягів.

1.1. Протягом трьох років податковий борг за податками, зборами, платежами до державного бюджету збільшився у **3,8 раз** і станом на 01.01.2017 досяг **58,7 млрд гривень**. Водночас за цей період майже вдвічі збільшилася і кількість платників податків-боржників.

Унаслідок неефективності вжитих органами стягнення заходів, за останні три роки контролюючими органами списано **15,8 млрд грн** безнадійного податкового боргу до державного бюджету, що становило майже третину від загальної суми погашеного податкового боргу.

При цьому на кожну гривню надходжень до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу, за оцінкою Рахункової палати, приріст новоствореного податкового боргу становив **3,9 грн у 2014 році та 2,2 грн у 2015 і 2016 роках**.

1.2. В порушення вимог статті 98 Конституції України та Закону України "Про Рахункову палату" ДФС України не надано Рахунковій палаті узагальненої інформації про результати проведених органами ДФС (Міндоходів) заходів із стягнення податкового боргу до державного бюджету, а також відмовлено у доступі до документів (як в електронній, так і в паперовій формі), відповідно до яких посадовими особами ДФС України приймалися рішення про надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) у випадках, передбачених законодавством.

Крім того, жодним головним управлінням ДФС, яким Рахунковою палатою надіслані запити щодо проведеної ними роботи з питань аудиту, не була надана запитувана інформація.

Водночас аналіз наявної офіційної інформації ДФС України з цих питань, а також матеріали аудиту територіальних органів ДФС (Міндоходів), у яких проводились перевірки в рамках цього аудиту, засвідчують, що надходження до державного бюджету за рахунок проведення органами ДФС (Міндоходів) заходів примусового погашення податкового боргу протягом дослідженого періоду, за розрахунками, в середньому не перевищували одного відсотка загальної суми податкового боргу, а отже, практично всі надходження до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу забезпечувались шляхом самостійної сплати платниками податків належних платежів.

2. Нормативно-правове забезпечення питань погашення податкового боргу та здійснення заходів, спрямованих на попередження його зростання у перевіреному періоді, загалом було сформовано, проте окремі норми не

сприяли запобіганню зростання обсягів податкового боргу, а отже, потребують удосконалення. Зокрема:

2.1. Податковим кодексом України та Порядком направлення органами доходів і зборів податкових вимог платникам податків, затвердженим наказом Міндоходів від 10.10.2013 № 576, зареєстрованим у Мін'юсті 31.10.2013 за № 1840/24372, чітко не визначено терміну, протягом якого контролюючі органи зобов'язані надіслати (вручити) платникам податків сформовані податкові вимоги щодо погашення податкового боргу, що створює можливість зволікання контролюючими органами із вжиттям заходів з метою погашення наявного податкового боргу, а отже, є ризики неповного та несвоєчасного надходження до бюджету належних платежів.

2.2. Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів Міндоходів для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), визначені листом Міндоходів від 05.06.2013 № 7017/7/99-99-11-02-03-17, мали рекомендаційний характер, тобто документ не був обов'язковим для застосування, тому органи ДФС (Міндоходів) мали право не враховувати його вимог при наданні розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу).

2.3. Підпунктом 39 пункту 4 Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375, Мінфін відповідно до покладених на нього завдань, зокрема, здійснює узгодження рішення про надання розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу стосовно загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного бюджетного року, що суперечило відповідним нормам Податкового кодексу. Як наслідок, протягом дослідженого періоду Мінфін не мав ефективних важелів впливу на процес розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків.

Водночас Положення про Міністерство фінансів України потребує приведення його норм у відповідність із Законом України від 21.12.2016 № 1797 "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні" (набрав чинності з 01.01.2017), яким запроваджено процедуру погодження органами ДФС з Мінфіном розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), а також перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки щодо загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного та/або більше бюджетних років, у разі, коли сума становить 1 млн грн та більше. Крім того, цим Законом передбачено, що рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), а також про перенесення строків сплати розстрочених (відстрочених) сум, якщо сума попередньо наданого розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань чи податкового боргу не була погашена, приймається за вмотивованим та обґрунтованим рішенням керівника (заступника керівника) Мінфіну.

2.4. На сьогодні залишається невирішеним питання законодавчого врегулювання визначення процедур, які мають право здійснювати відповідні державні органи, з метою забезпечення погашення платниками боргу з неподаткових платежів у разі його виникнення, розстрочення та відстрочення неподаткових платежів або неподаткового боргу, списання безнадійного боргу за цими платежами.

2.5. Деякі нормативно-правові акти містять норми з посиланням на органи доходів і зборів, що припинили свою діяльність після адміністративної реформи, а отже, потребують відповідного нормативного врегулювання. Зокрема, це стосується таких наказів Міндоходів: від 10.10.2013 № 569 "Про затвердження Порядку використання додаткових джерел погашення податкового боргу", зареєстрованого в Мін'юсті 31.10.2013 за № 1852/24384; від 10.10.2013 № 572 "Про затвердження Порядку застосування податкової застави органами доходів і зборів", зареєстрованого в Мін'юсті 31.10.2013 за № 1841/24373; від 10.10.2013 № 573 "Про затвердження Положення про проведення перевірок стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі", зареєстрованого в Мін'юсті 31.10.2013 за № 1843/24375; від 10.10.2013 № 574 "Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків", зареєстрованого в Мін'юсті 31.10.2013 за № 1853/24385; від 10.10.2013 № 576 "Про затвердження Порядку направлення органами доходів і зборів податкових вимог платникам податків", зареєстрованого в Мін'юсті 31.10.2013 за № 1840/24372; від 10.10.2013 № 577 "Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу", зареєстрованого в Мін'юсті 31.10.2013 за № 1844/24376; від 10.10.2013 № 578 "Про затвердження Порядку призначення та звільнення, а також функції та повноваження податкового керуючого", зареєстрованого в Мін'юсті 31.10.2013 за № 1837/24369.

3. Встановлено, що 27.09.2016 Міністр фінансів України затвердив і надіслав ДФС України на виконання окреме доручення № 11000-08/1117, яким **визначені ключові показники ефективності для ДФС України на період з 01.10.2016 до 31.12.2017**, зокрема ключовий показник ефективності "Динаміка податкового боргу". Методику розрахунку індикатора "Динаміка податкового боргу" визначено в додатку № 8 до зазначеного доручення.

Проте заплановане Мінфіном скорочення податкового боргу на 2016–2017 роки суттєво занижене, оскільки до розрахунку не береться новостворений податковий борг, що не стимулює роботи органів ДФС із запобігання зростанню податкового боргу. Так, незважаючи на збільшення протягом 2016 року податкового боргу майже на **10 млрд грн**, доведений Мінфіном на цей рік плановий показник індикатора "Динаміка податкового боргу" **органами ДФС перевиконано у 4,6 раза** (план – 10 відс., факт – за розрахунками 45,7 відс.), що свідчить про **необґрунтованість такого показника.**

Аудитом встановлено, що ДФС України (Міндоходи) протягом 2015–2016 років доводила до своїх територіальних органів індикативні показники, пов'язані з погашенням податкового боргу. Зокрема, аналіз виконання

індикативного показника надходжень у рахунок погашення податкового боргу до державного бюджету показав, що **незважаючи на стрімке зростання обсягів податкового боргу, в 2015 році цей індикативний показник виконано органами ДФС майже на 329 відс., а в 2016 році – на 255 відс., що дає підстави вважати, що ці індикативні показники були необґрунтованими.** Інформацію про доведені до територіальних органів ДФС (Міндоходів) індикативні показники стосовно подання позовів до судів щодо отримання дозволів на реалізацію майна боржників, яке перебуває у податковій заставі, передачі на реалізацію майна боржників, яке перебуває у податковій заставі, а також про рівень виконання цих показників ДФС України не надано.

4. Вжиті органами ДФС (Міндоходів) заходи щодо погашення податкового боргу та попередження його зростання були безсистемними, неефективними та малорезультативними.

4.1. Аудитом встановлено, що на виконання рекомендацій Рахункової палати, наданих за результатами попереднього контрольного заходу з цих питань (постанова Колегії Рахункової палати від 04.03.2014 № 4-3), видано наказ Міндоходів від 16.05.2014 № 299 "Про запровадження форм зведеної інформації", яким запроваджено формування зведених звітів про суми податкового боргу, списаного податкового боргу, про розстрочені і відстрочені суми грошових зобов'язань і податкового боргу платників податків, причини виникнення податкового боргу, проведені контролюючими органами заходи щодо забезпечення стягнення податкового боргу тощо. Незважаючи на це, ДФС України, а також її територіальними органами, не охопленими перевітками, **не надано або надано не в повному обсязі інформацію** про:

- вжиті заходи із стягнення податкового боргу та їх результати (опис майна в податкову заставу, стягнення готівкових коштів і коштів з банківських рахунків платників податків-боржників; реалізація майна, що перебуває в податковій заставі, тощо);

- загальну кількість прийнятих (скасованих) у дослідженому періоді органами ДФС (Міндоходів) рішень та укладених (розірваних) договорів про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу); надані ДФС України (Міндоходами) розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) та копії листів щодо повідомлення Мінфіну про прийняті рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) щодо загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного та/або більше бюджетних років; суми нарахованих і сплачених відсотків за користування такими розстроченнями (відстроченнями);

- структуру списаного податкового боргу в розрізі правових підстав.

Як наслідок, Рахункова палата **не мала можливості всебічно та ґрунтовно проаналізувати ефективність виконання органами ДФС (Міндоходів) повноважень із забезпечення погашення податкового боргу та попередження його зростання.**

4.2. Встановлено, що **наявний податковий борг недостатньо забезпечено вартістю описаного в податкову заставу майна платників податків-**

боржників. У більшості перевірених територіальних органах ДФС (Міндоходів) вартість майна, описаного в податкову заставу, була значно меншою від суми податкового боргу, що в них обліковувався. Так, протягом 2014–2016 років вартість майна боржників, описаного в податкову заставу посадовими особами Дніпропетровської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС, коливалась від **12,9 до 23,6 відс.** суми податкового боргу, у Центральній об'єднаній державній податковій інспекції м. Харкова Головного управління ДФС цей показник коливався від **14,6 до 5,8 відсотка**. Найвищий показник забезпечення податкового боргу майном боржників, описаним у податкову заставу, був в Офісі великих платників ДФС і коливався протягом дослідженого періоду від **81,7 до 179,5 відсотка**. Проте майже **три чверті майна**, описаного у 2015–2016 роках Офісом великих платників ДФС у податкову заставу, **належало одному боржнику – ПАТ "Укрнафта"**, і акти опису майна, на яке поширюється право податкової застави, оскаржувались цим платником у судах, а отже, погашення податкового боргу за рахунок заставного майна не здійснювалось.

Як наслідок – **низький рівень погашення податкового боргу за рахунок реалізації майна, що перебувало у податковій заставі.** Зокрема, у Центральній об'єднаній державній податковій інспекції м. Харкова Головного управління ДФС обсяги реалізованого майна не перевищували **0,7 відс.** суми податкового боргу, в Офісі великих платників ДФС – **0,1 відс.**, Дніпропетровською об'єднаною державною податковою інспекцією Головного управління ДФС **майно боржників взагалі не реалізовувалось.**

Така ситуація свідчить про **високі ризики того, що більша частина податкового боргу, не забезпеченого податковою заставою, буде не погашена шляхом надходження коштів до бюджету від реалізації майна, що перебуває у податковій заставі, а списуватиметься як безнадійний борг.**

4.3. Під час аудиту встановлені непоодинокі факти недотримання органами ДФС (Міндоходів) вимог законодавства в процесі проведення заходів з погашення податкового боргу, а саме:

- **реєстрації податкової застави у відповідному реєстрі з порушенням передбаченого пунктом 3.1 розділу III Порядку застосування податкової застави органами доходів і зборів, затвердженого наказом Міндоходів від 10.10.2013 № 572, зареєстрованим у Мін'юсті 31.10.2013 за № 1841/24373, п'ятиденного терміну з дня складання акта опису майна;**

- **непроведення територіальними органами ДФС (Міндоходів) перевірки стану збереження майна платників податків, яке перебувало у податковій заставі, протягом 2–2,5 років від дати складання акта опису майна в податкову заставу;**

- **проведення опису майна в податкову заставу (автотранспорту) не на підставі бухгалтерських документів боржників та/або огляду їх активів, а зважаючи на дані ДАІ про реєстрацію автотранспорту. При цьому перевірка факту наявності описаного майна у боржників не проводилась взагалі. Як наслідок, розшук описаних автомобілів з метою їх подальшої реалізації виявився безрезультатним, а податковий борг залишився непогашеним;**

- виконання територіальними органами ДФС (Міндоходів) **на неналежному рівні повноважень щодо звернення до суду з метою отримання дозволів** на стягнення з боржників коштів (готівкових і безготівкових), а також на реалізацію майна боржників, що перебувало у податковій заставі.

Водночас встановлено, що в окремих випадках несвоєчасність апеляційного та касаційного оскаржень рішень судів попередньої інстанції пов'язана з незадовільним виділенням коштів на сплату судового збору. Так, аудитом встановлено, що майже 8 місяців (з 01.09.2015 до 28.04.2016) Державною податковою інспекцією у Жовтневому районі м. Дніпропетровська Головного управління ДФС не здійснювались заходи щодо стягнення податкового боргу у зв'язку з відсутністю коштів для сплати судового збору при зверненні до суду.

4.4. Встановлено, що в окремих випадках органами ДФС (Міндоходів) **на неналежному рівні вживались заходи щодо погашення податкового боргу з митних платежів**. Так, Головним управлінням ДФС у Житомирській області надходження податкового боргу за митними платежами в сумі **117,5 тис. грн** забезпечено лише під час проведення аудиту за ініціативою контрольної групи Рахункової палати.

4.5. **ДФС України не забезпечено збереження копій документів**, необхідних для прийняття рішення про надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), а також прийнятих нею рішень про надання таких розстрочень (відстрочень). Незважаючи на **втрату частини електронних копій документів** (за поясненнями Департаменту погашення боргу ДФС України), які стосувались питань надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), **ДФС України не забезпечено відновлення втрачених копій документів в електронній системі документообігу ДФС України, внаслідок чого неможливо перевірити обґрунтованість рішень ДФС України (Міндоходів) із цих питань без проведення додаткових перевірок в органах ДФС (Міндоходів) за місцем обліку платників, яким надавались такі розстрочення (відстрочення)**.

Водночас **ДФС України (Міндоходів) не забезпечено належного контролю за веденням її територіальними органами Журналу реєстрації надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу)**, який ведеться в електронній формі, через що в ньому міститься неповна інформація, яка не дає можливості здійснити ґрунтовний аналіз діяльності органів ДФС (Міндоходів) із цих питань.

Разом з тим аудитом виявлені непоодинокі факти прийняття органами ДФС (Міндоходів) необґрунтованих рішень про розстрочення сум грошових зобов'язань (податкового боргу) без належного аналізу фінансового стану боржника, а також за відсутності всіх документів, необхідних для прийняття таких рішень.

4.6. За результатами перевірок, проведених підрозділами відомчого аудиту, **встановлено низку системних порушень** органами ДФС (Міндоходів) вимог податкового законодавства з питань погашення податкового боргу, надання

розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), проте системні заходи організаційного характеру щодо покращення відповідної роботи територіальних органів не готувались. Як наслідок, робота територіальних органів ДФС (Міндоходів) із забезпечення стягнення податкового боргу активізувалась час від часу і була неефективною та малорезультативною.

5. Стягнення коштів за виконавчими провадженнями органами Міністерства юстиції України залишається на низькому рівні. За інформацією Міністерства юстиції України, протягом 2014 року до бюджету стягнуто **4,0 відс.** сум за провадженнями, що підлягали виконанню, у 2015 році – **1,5 відс.**, у 2016 році – **2,4 відсотка**. На таку ситуацію певною мірою впливав запроваджений мораторій на примусову реалізацію майна державних підприємств та господарських товариств, у статутних капіталах яких частка держави становить не менше 25 відс., за рішеннями, що підлягають виконанню Державною виконавчою службою.

ЯРЕМЕНКО О.С.
ТИМЧАСОВО ВИКОНУЮЧИЙ
ПОВНОВАЖЕННЯ ГОЛОВИ
РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ

Суми податкового боргу до державного бюджету за регіонами за 2014–2016 роки

млн грн

Назва регіону	Податковий борг станом на:							
	01.01.2014	01.01.2015	відсоток 2014 до 2013	01.01.2016	відсоток 2015 до 2014	01.01.2017	відсоток 2016 до 2015	відсоток 2016 до 2013
АР Крим	400,1	669,2	167,3	548,1	81,9	586,8	107,1	146,7
Вінницька	530,8	405,0	76,3	382,2	94,4	452,6	118,4	85,3
Волинська	224,9	531,0	236,1	565,9	106,6	531,9	94,0	236,5
Дніпропетровська	570,1	847,2	148,6	1 051,7	124,1	2 120,4	201,6	371,9
Донецька	718,7	2 133,6	296,9	3 484,6	163,3	2 968,7	85,2	413,1
Житомирська	179,1	237,0	132,3	276,2	116,5	288,9	104,6	161,3
Закарпатська	87,5	213,8	244,3	172,4	80,6	171,3	99,4	195,8
Запорізька	224,5	1 216,1	541,7	564,8	46,4	600,1	106,3	267,3
Івано-Франківська	341,9	899,9	263,2	2 921,0	324,6	3 224,4	110,4	943,1
Київська	636,1	1 072,0	168,5	959,3	89,5	1 475,4	153,8	231,9
Кіровоградська	204,4	302,2	147,8	331,4	109,7	553,0	166,9	270,5
Луганська	387,7	764,7	197,2	776,1	101,5	777,4	100,2	200,5
Львівська	1 271,8	1 941,6	152,7	2 600,4	133,9	2 722,7	104,7	214,1
Миколаївська	199,7	439,0	219,8	442,8	100,9	607,0	137,1	304,0
Одеська	284,5	490,9	172,5	718,3	146,3	849,1	118,2	298,5
Полтавська	602,6	969,5	160,9	2 308,7	238,1	5 040,7	218,3	836,5
Рівненська	369,9	504,9	136,5	404,6	80,1	344,2	85,1	93,1
Сумська	493,6	1 454,5	294,7	4 965,4	341,4	5 790,1	116,6	1 173,0
Тернопільська	107,4	189,9	176,8	154,8	81,5	176,2	113,8	164,1
Харківська	1 086,5	2 851,3	262,4	2 637,7	92,5	3 543,3	134,3	326,1
Херсонська	186,1	286,5	153,9	334,6	116,8	447,9	133,9	240,7
Хмельницька	196,7	251,4	127,8	438,0	174,2	287,0	65,5	145,9
Черкаська	169,5	373,3	220,2	441,9	118,4	331,3	75,0	195,5
Чернівецька	338,9	520,4	153,6	502,3	96,5	460,8	91,7	136,0
Чернігівська	185,5	457,8	246,8	1 366,8	298,6	1 676,3	122,6	903,7
м.Київ	4 736,1	7 724,7	163,1	8 628,5	111,7	12 725,2	147,5	268,7
м.Севастополь	82,5	298,4	361,7	294,3	98,6	294,3	100,0	356,7
Офіс ВПП	732,3	2 545,6	347,6	10 546,7	414,3	9 633,7	91,3	1 315,5
УСЬОГО	15 549,4	30 591,4	196,7	48 819,5	159,6	58 680,7	120,2	377,4

**Дані про надміру сплачені грошові зобов'язання платників податків за податками, зборами,
платежами до Державного бюджету України
протягом 2014–2016 років**

млн грн

Показник	01.01.2014	01.01.2015	01.01.2016	01.01.2017
Усього переплат	13 155,7	20 842,3	25 453,3	19 249,2
Податкові надходження та з них: відсоток від загальної суми переплат	12 468,9	20 150,7	25 123,6	18 446,5
	94,8	96,7	98,7	95,8
Податок на прибуток підприємств	10 071,5	17 289,1	20 390,8	16 491,2
%	76,6	83,0	80,1	85,7
Збір (плата) за використання природних ресурсів (з 01.01.2016 – рентна плата за використання природних ресурсів)	130,9	48,0	2 584,5	134,5
%	1,0	0,2	10,2	0,7
Податок на додану вартість	1 774,0	2 268,0	1 238,1	1 419,0
%	13,5	10,9	4,9	7,4
Інші податкові надходження	492,5	545,6	910,2	401,8
%	3,7	2,6	3,6	2,1
Неподаткові надходження	686,8	691,6	329,7	802,7
%	5,2	3,3	1,3	4,2

Результативність заходів, проведених перевіреними територіальними органами ДФС (стягнення готівкових коштів платників податків – боржників та коштів з їх рахунків у банках, а також реалізація майна, що перебувало у податковій заставі), з метою погашення податкового боргу¹ в 2014–2016 роках

млн грн

Назва територіального органу ГУ ДФС (Міндоходів)	Рік	Податковий борг станом на початок звітнього року	Стягнуто грошових коштів ²	Відс. податкового боргу	Надходження від реалізації заставного майна	Відс. податкового боргу	Всього забезпечено надходжень	Відс. податкового боргу
Дніпропетровська ОДПІ ГУ ДФС (Міндоходів)	2014	12,0	0,13	<i>1,1</i>	-	<i>0</i>	0,13	<i>1,1</i>
	2015	25,5	0,13	<i>0,5</i>	-	<i>0</i>	0,13	<i>0,5</i>
	2016 ³	32,0	0,20	<i>0,6</i>	-	<i>0</i>	0,20	<i>0,6</i>
ДПІ у Жовтневому районі м. Дніпропетровська ГУ ДФС (Міндоходів)	2014	37,7	-	<i>0</i>	-	<i>0</i>	-	<i>0</i>
	2015	86,7	-	<i>0</i>	-	<i>0</i>	-	<i>0</i>
	2016 ³	184,2	-	<i>0</i>	-	<i>0</i>	-	<i>0</i>
ГУ ДФС (Міндоходів) у Житомирській області	2014	179,2	1,9	<i>1,1</i>	0,3	<i>0,1</i>	2,2	<i>1,2</i>
	2015	236,9	2,3	<i>1,0</i>	1,3	<i>0,5</i>	3,6	<i>1,5</i>
	2016 ⁴	276,0	1,4	<i>0,5</i>	2,0	<i>0,7</i>	3,4	<i>1,2</i>
Житомирська ОДПІ ГУ ДФС (Міндоходів)	2014	110,3	-	<i>0</i>	-	<i>0</i>	-	<i>0</i>
	2015	154,7	-	<i>0</i>	0,01	<i>0,006</i>	0,01	<i>0,006</i>
	2016 ⁴	174,9	-	<i>0</i>	0,55	<i>0,3</i>	0,55	<i>0,3</i>

¹ Для розрахунку береться податковий борг на початок звітнього року без урахування новоствореного податкового боргу.

² Готівкові кошти, стягнені органами ДФС (Міндоходів) з платників податків – боржників, а також кошти з рахунків таких платників податків у банках.

³ Інформація про проведені органами ДФС (Міндоходів) заходи за 10 міс. 2016 року.

⁴ Інформація про проведені органами ДФС (Міндоходів) заходи за 11 міс. 2016 року.

Назва територіального органу ГУ ДФС (Міндоходів)	Рік	Податковий борг станом на початок звітнього року	Стягнуто грошових коштів ²	Відс. податкового боргу	Надходження від реалізації заставного майна	Відс. податкового боргу	Всього забезпечено надходжень	Відс. податкового боргу
Київська ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС	2014	155,0	0,57	<i>0,4</i>	0,006	<i>0,004</i>	0,58	<i>0,4</i>
	2015	180,8	0,68	<i>0,4</i>	0,6	<i>0,3</i>	1,28	<i>0,7</i>
	2016 ³	269,9	3,47	<i>1,3</i>	0,28	<i>0,1</i>	3,75	<i>1,4</i>
Центральна ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС	2014	200,5	1,1	<i>0,5</i>	1,5	<i>0,7</i>	2,6	<i>1,3</i>
	2015	323,3	3,4	<i>1,0</i>	1,8	<i>0,6</i>	5,2	<i>1,6</i>
	2016 ³	360,0	0,8	<i>0,2</i>	2,1	<i>0,6</i>	2,9	<i>0,8</i>
ГУ ДФС (Міндоходів) у м. Києві	2014	4 750,8	20,4	<i>0,4</i>	1,1	<i>0,02</i>	21,5	<i>0,45</i>
	2015	7 724,7	24,4	<i>0,3</i>	2,4	<i>0,03</i>	26,8	<i>0,35</i>
	2016 ³	8 628,5	13,3	<i>0,1</i>	7,8	<i>0,09</i>	21,1	<i>0,24</i>
Офіс ВПП	2014	764,8	11,3	<i>1,5</i>	0,8	<i>0,1</i>	12,1	<i>1,6</i>
	2015	2 621,1	31,7	<i>1,2</i>	-	<i>0</i>	31,7	<i>1,2</i>
	2016 ³	10 960,0	3,4	<i>0,03</i>	0,8	<i>0,007</i>	4,2	<i>0,04</i>
Разом	2014	6 210,3	35,4	0,6	3,7	0,06	39,1	0,6
	2015	11 353,7	62,6	0,6	6,1	0,05	68,7	0,6
	2016	20 885,5	22,6	0,1	13,5	0,06	36,1	0,2

Суми розстрочених (відстрочених) грошових зобов'язань та податкового боргу протягом 2014–2016 років за регіонами

млн грн

Регіон, область	Розстрочені (відстрочені) суми, станом на			
	01.01.2014	01.01.2015	01.01.2016	01.01.2017
АР Крим	2,6	1,4	0,2	0,2
Вінницька	7,2	8,3	16,4	14,0
Волинська	63,9	57,5	173,0	62,5
Дніпропетровська	132,2	125,7	89,1	74,5
Донецька	3 276,8	3 461,3	697,1	606,6
Житомирська	23,2	16,2	11,2	11,8
Закарпатська	11,5	10,0	17,3	20,6
Запорізька	10,0	8,6	27,8	9,5
Івано-Франківська	5,6	7,2	15,1	12,2
Київська	63,0	49,8	31,0	26,7
Кіровоградська	13,6	16,1	30,0	30,5
Луганська	283,8	1 702,1	114,4	97,3
Львівська	107,7	521,2	447,1	415,7
Миколаївська	6,5	5,9	3,4	2,2
Одеська	-	2,7	1,8	8,0
Полтавська	1,5	1,6	1,1	0,1
Рівненська	1,7	1,3	3,7	3,5
Сумська	0,8	0,7	3,1	1,2
Тернопільська	0,4	4,5	4,8	5,1
Харківська	18,8	30,5	100,2	156,2
Херсонська	5,4	7,8	8,2	7,1
Хмельницька	7,9	8,5	6,7	6,3
Черкаська	13,1	13,4	15,7	3,8
Чернівецька	9,1	1,3	1,0	1,8
Чернігівська	8,8	7,9	25,1	29,2
м.Київ	18,4	259,7	486,6	295,1
м.Севастополь	0,7	0,5	0,06	0,01
Офіс ВПП	2 975,6	-	3 945,0	2 854,2
РАЗОМ	7 069,8	6 331,7	6 276,2	4 755,9