

РАХУНКОВА ПАЛАТА

ЗАТВЕРДЖЕНО
рішення Рахункової палати
від 28.02.2023 № 4-1

ЗВІТ

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

Київ 2023

ЗМІСТ

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ.....	3
ПРЕАМБУЛА.....	6
ВСТУП.....	8
1. СТАН ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ (ПРОПОЗИЦІЙ) РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ПОПЕРЕДНЬОГО АУДИТУ	9
2. ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПИТАНЬ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ З ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	12
3. ОЦІНКА СТАНУ ЗДІЙСНЕННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ МІНІСТЕРСТВОМ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я УКРАЇНИ В ЧАСТИНІ КОНТРОЛЮ ЗА ДІЯЛЬНІСТЮ У СФЕРІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	18
3.1. Стан виконання Міністерством охорони здоров'я України повноважень з ліцензування медичної практики й акредитації закладів охорони здоров'я та ведення відповідних реєстрів	18
3.2. Оцінка стану здійснення Міністерством охорони здоров'я України заходів державного нагляду (контролю) за діяльністю закладів охорони здоров'я	24
4. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ ПОВНОВАЖЕНЬ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ З ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	28
4.1. Оцінка стану реєстрації та обліку суб'єктів господарювання, які користувалися податковими пільгами з податку на додану вартість при здійсненні операцій з постачання послуг з охорони здоров'я	28
4.2. Оцінка стану ведення обліку пільг з податку на додану вартість при здійсненні операцій з постачання послуг з охорони здоров'я та формування зведеної інформації	30
4.3. Аналіз та оцінка стану виконання органами державної податкової служби контролю за правомірністю отримання податкових пільг з податку на додану вартість при здійсненні операцій з постачання послуг з охорони здоров'я	36
4.3.1. Аналіз та оцінка стану проведення органами державної податкової служби камеральних перевірок податкової звітності з податку на додану вартість, поданої суб'єктами господарювання, які отримували податкові пільги при здійсненні операцій з постачання послуг з охорони здоров'я	38
4.3.2. Аналіз та оцінка стану проведення органами державної податкової служби документальних перевірок податкової звітності з податку на додану вартість, поданої суб'єктами господарювання, які отримували податкові пільги при здійсненні операцій з постачання послуг з охорони здоров'я	46
5. АНАЛІЗ СТАНУ ВЗАЄМОДІЇ ДЕРЖАВНИХ ОРГАНІВ ПІД ЧАС ПРОГНОЗУВАННЯ НЕДОНАДХОДЖЕНЬ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА РАХУНОК ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ З ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я ТА ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА ПРАВОМІРНІСТЮ ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ.....	48
6. СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ НАСЛІДКИ ДІЇ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ З ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	52
ВИСНОВКИ.....	57
ПРОПОЗИЦІЇ.....	64
ДОДАТКИ	67

Список скорочень

Бюджетний кодекс	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456
ВВП	валовий внутрішній продукт
ГАК при МОЗ	Головна акредитаційна комісія при Міністерстві охорони здоров'я
Господарський кодекс	Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436
ГУ	Головне управління
ДПС	Державна податкова служба України
ДПІ	Державна податкова інспекція
заклади охорони здоров'я	заклади охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання послуг за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я, а також постачання послуг реабілітаційними установами для осіб з інвалідністю та дітей з інвалідністю
декларація з ПДВ, наказ Мінфіну № 21, Порядок № 21	податкова декларація з податку на додану вартість, форма якої затверджена наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21 "Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість" (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 01.03.2021 № 131), зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 29.01.2016 за № 159/28289
додаток 1 до декларації з ПДВ	Відомості про суми податку на додану вартість, зазначені у податкових накладних/розрахунках коригування до податкових накладних, не зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, та про податковий кредит з урахуванням його коригування (Д1), додаток 1 до податкової декларації з податку на додану вартість
додаток 5 до декларації з ПДВ	Розрахунок сум податку на додану вартість, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, та/або показників, відповідно до яких підприємства (організації) належать до підприємства (організації) осіб з інвалідністю (Д5), додаток 5 до податкової декларації з податку на додану вартість
додаток 6 до декларації з ПДВ	Розрахунок (перерахунок) частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях (Д6), додаток 6 до податкової декларації з податку на додану вартість
ЄДР	Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань
ЄРПН	Єдиний реєстр податкових накладних
Закон № 2801	Основи законодавства України про охорону здоров'я від 19.11.1992 № 2801
Закон № 2961	Закон України від 06.10.2005 № 2961 "Про реабілітацію осіб з інвалідністю в Україні"
Закон № 877	Закон України від 05.04.2007 № 877 "Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності"
Закон № 222	Закон України від 02.03.2015 № 222 "Про ліцензування видів господарської діяльності"
Закон № 2168	Закон України від 19.10.2017 № 2168 "Про державні фінансові гарантії медичного обслуговування населення"
Закон № 533	Закон України від 17.03.2020 № 533 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо

	підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)"
Закон № 1053	Закон України від 03.12.2020 № 1053 "Про реабілітацію у сфері охорони здоров'я"
Закон № 1962	Закон України від 15.12.2021 № 1962 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення системи управління сферою охорони здоров'я та забезпечення медичного обслуговування населення"
Закон № 2120	Закон України від 15.03.2022 № 2120 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану"
Закон № 2347	Закон України від 01.07.2022 № 2347 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення надання медичної допомоги"
КВЕД	код класифікації видів економічної діяльності
КМУ	Кабінет Міністрів України
Ліцензійні умови № 285	Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з медичної практики, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 02.03.2016 № 285
ліцензія з медичної практики	ліцензія на провадження господарської діяльності з медичної практики
Мінекономіки	Міністерство економіки України
Методика № 342	Методика розроблення критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю), затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 342 "Про затвердження методик розроблення критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю), а також уніфікованих форм актів, що складаються за результатами проведення планових (позапланових) заходів державного нагляду (контролю)"
Мінфін	Міністерство фінансів України
Мін'юст	Міністерство юстиції України
МОЗ	Міністерство охорони здоров'я України
наказ Мінфіну № 734	наказ Міністерства фінансів України від 02.12.2020 № 734 "Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України", зареєстрований у Міністерстві юстиції України 26.01.2021 за № 100/35722
наказ МОЗ № 739	наказ Міністерства охорони України від 23.11.2007 № 739 "Про заходи щодо формування Державного реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я"
НСЗУ	Національна служба здоров'я України
операції з постачання послуг з охорони здоров'я	операції з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також постачання послуг реабілітаційними установами для осіб з інвалідністю та дітей з інвалідністю, що мають ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства
органи ДПС, органи державної податкової служби	центральний апарат ДПС та її територіальні органи

ПДВ	податок на додану вартість
податкова пільга за кодом 14060409	податкова пільга за кодом 14060409 "Звільняються від оподаткування операції з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також постачання послуг реабілітаційними установами для осіб з інвалідністю та дітей з інвалідністю, що мають ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства, крім послуг, вказаних в підпунктах а) – о) пп. 197.1.5 п. 197.1 ст. 197 Податкового кодексу України", визначена довідниками податкових пільг, що є втратами доходів бюджету
Податковий кодекс	Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755
Положення № 267	Положення про Міністерство охорони здоров'я України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 25.03.2015 № 267
Порядок № 765	Порядок акредитації закладу охорони здоров'я, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 15.07.1997 № 765 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 17.12.2012 № 1216)
Порядок № 1233	Порядок обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1233
постанова № 1216	постанова Кабінету Міністрів України від 17.12.2012 № 1216 "Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 15 липня 1997 р. № 765"
постанова № 609	постанова Кабінету Міністрів України від 05.08.2015 № 609 "Про затвердження переліку органів ліцензування та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України"
постанова № 1163	постанова Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 № 1163 "Про затвердження критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності з медичної практики і визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю) Міністерством охорони здоров'я"
постанова № 89	постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2021 № 89 "Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок"
постанова № 263	постанова Кабінету Міністрів України від 12.03.2022 № 263 "Деякі питання забезпечення функціонування інформаційно-комунікаційних систем, електронних комунікаційних систем, публічних електронних реєстрів в умовах воєнного стану"
ППР	податкове повідомлення-рішення
СГ	суб'єкт господарювання
ТОВ	товариство з обмеженою відповідальністю
ФОП	фізичні особи-підприємці
штраф	штрафні (фінансові) санкції (штрафи)
Цивільний кодекс	Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435
ЦОВВ	центральный орган виконавчої влади

ПРЕАМБУЛА

Підстава проведення аналізу: стаття 98 Конституції України, статті 26 і 110 Бюджетного кодексу, статті 4, 7 і 10 Закону України від 05.07.2015 № 576 "Про Рахункову палату", План роботи Рахункової палати на 2023 рік, доручення члена Рахункової палати для виконання повноважень члена Рахункової палати та забезпечення здійснення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) від 28.07.2022 № 16-41.

Мета аналізу: встановлення фактичного стану та оцінка ефективності й обґрунтованості застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, оцінка соціально-економічних наслідків застосування податкових пільг з ПДВ під час медичної реформи системи охорони здоров'я.

Предмет аналізу:

- нормативно-правові акти, якими врегульовано питання адміністрування ПДВ, в тому числі застосування податкових пільг з цього податку за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я;
- організаційно-розпорядчі акти та управлінські документи МОЗ з питань забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері охорони здоров'я, НСЗУ з питань реалізації державної політики у сфері державних фінансових гарантій медичного обслуговування населення, Мінфіну з питань забезпечення формування та реалізації єдиної державної податкової політики, ДПС з питань адміністрування ПДВ та застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я;
- показники податкової звітності про суми податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, в частині податкової пільги за кодом 14060409, дані податкових декларацій з ПДВ;
- матеріали перевірок та інші документи ДПС та її територіальних органів щодо адміністрування ПДВ та контролю за правильністю надання та обліку податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я;
- статистична інформація та інша звітність МОЗ у частині здійснення ліцензування господарської діяльності з медичної практики та контролю за додержанням закладами охорони здоров'я вимог Ліцензійних умов № 285, акредитації закладів охорони здоров'я, контролю за використанням фінансових і матеріальних ресурсів закладами охорони здоров'я, що належать до сфери його управління, та звітність, яка відображає загальний стан захворюваності та охорони здоров'я громадян України;
- статистична, бюджетна та інша звітність НСЗУ в частині питань планування та здійснення видатків на реалізацію програми державних гарантій медичного обслуговування населення;
- інформація державних органів, до сфери управління яких належать заклади охорони здоров'я, про результати контролю за діяльністю цих закладів, у тому числі окремі показники діяльності цих закладів, які обґрунтовують правомірність застосування ними пільг з ПДВ;
- інформація державних реєстрів (баз даних, автоматизованих систем обліку і контролю, електронних комплексів інформаційного обміну тощо) з питань, що належать до предмета аналізу;
- інша інформація з відкритих джерел, що характеризує предмет аналізу.

Об'єкти аналізу (об'єкти контролю): МОЗ, Мінфін, ДПС, ГУ ДПС у Вінницькій, Дніпропетровській, Львівській, Полтавській областях та м. Києві.

Надсилення запитів: НСЗУ, Міністерству оборони України, Міністерству внутрішніх справ України, Адміністрації Державної прикордонної служби України, Державному управлінню справами, Державній службі статистики України.

Критерії оцінки:

законність – відповідність нормативно-правових актів, організаційно-розпорядчих документів органів виконавчої влади положенням чинного законодавства з питань надання податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я;

обґрунтованість – правомірність врахування ДПС та її територіальними органами застосованих закладами охорони здоров'я податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я;

результативність – оцінка діяльності ДПС та її територіальних органів із забезпечення контролю за правильністю надання та обліку податкових пільг з ПДВ закладам охорони здоров'я за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я;

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

Методи аналізу: опрацювання нормативно-правових актів та організаційно-розпорядчих документів, звітних даних з питань ліцензування господарської діяльності з медичної практики, адміністрування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я та забезпечення контролю за обґрунтованістю їх надання, матеріалів контрольних заходів, проведених ДПС і МОЗ, правоохоронними органами; аналіз повідомлень засобів масової інформації; здійснення вибірок звітності ЦОВВ, розміщеної на їх вебсайтах; письмові запити до державних органів з питань контрольного заходу; обговорення проблемних питань. Процедури аналізу ґрунтуються на оцінці ризиків втрат державного бюджету від надання податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я.

Початкові обмеження щодо проведення аналізу: 2020–2021 роки і I півріччя 2022 року (для аналізу динаміки окремих показників – їх значення за 2019 і 2022 роки).

Загальний строк здійснення аналізу: серпень 2022 року – лютий 2023 року.

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

ВСТУП

Система охорони здоров'я в Україні переважно фінансується за рахунок коштів державного і місцевих бюджетів, що обумовлено функціонуванням мережі державних і комунальних закладів охорони здоров'я. Одним із головних показників ефективності системи охорони здоров'я будь-якої країни є тривалість життя її громадян. За даними МОЗ, українці живуть на 9 років менше, ніж громадяни ЄС – середня очікувана тривалість життя при народженні в Україні – 72 роки, у країнах ЄС – 81 рік¹.

У 2020 році в Україні розпочався третій етап медичної реформи². Результати дослідження засвідчили, що реалізовані етапи медичної реформи трансформували фінансовий механізм державного управління системою охорони здоров'я шляхом запровадження фінансування медичних закладів за принципом "гроші йдуть за пацієнтом", що має покращити ефективність використання бюджетних коштів.

При цьому фінансування медичної галузі за рахунок коштів бюджетів усіх рівнів з року в рік зростає: у 2020 році обсяг видатків на реалізацію програми державних гарантій медичного обслуговування населення з державного бюджету становив 89,5 млрд грн; у 2021 році порівняно із попереднім роком зріс на 38,4 відс. (до 123,9 млрд грн), у 2022 році заплановано збільшення ще на 27,0 відс. (до 157,3 млрд грн), але пандемія COVID-19 та воєнна агресія Російської Федерації проти України спричинили додаткові навантаження на медичну систему і необхідність додаткового державного фінансування.

Як і в багатьох країнах світу, в Україні здійснюється державна підтримка медичної галузі шляхом надання податкових пільг, зокрема з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я. Так, за даними ДПС, обсяг недонадходжень ПДВ до державного бюджету у зв'язку із наданням податкових пільг за кодом 14060409 протягом 2020–2021 років та I півріччя 2022 року становив понад **42,1 млрд грн**, або **24,2 відс.** загальної суми наданих податкових пільг з ПДВ за цей період (**174,3 млрд грн**), а за 9 місяців 2022 року таких пільг надано у сумі **14,3 млрд грн**, що становить **34,7 відс.** загальної суми наданих податкових пільг з ПДВ за цей період (**41,2 млрд гривень**). Питома вага податкової пільги за кодом 14060409 у загальній сумі наданих податкових пільг з ПДВ постійно збільшувалася, що пов'язано як із скороченням переліку податкових пільг з ПДВ, так і збільшенням обсягів наданих платних послуг з охорони здоров'я у зв'язку із проведенням в Україні реформи у сфері охорони здоров'я.

Водночас проблемним в Україні залишається питання недосконалості системи оцінки доцільності надання податкових пільг та визначення їх ефективності³. Серед заходів, які можуть мінімізувати негативний вплив податкових пільг на економіку та бюджетну систему, зокрема, є: якісна законодавча база з питань оподаткування, чіткі і прозорі процедури адміністрування наданих податкових пільг, дієвий державний контроль за

¹ <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/reformi/rozvitok-lyudskogo-kapitalu/reforma-sistemi-ohoroni-zdorovya>.

² Пункт 4 розділу IV "Прикінцеві та перехідні положення" Закону № 2168.

³ <https://modecon.mnau.edu.ua/issue/26-2021/savitska.pdf>.

обґрунтованістю їх надання, ефективні механізми моніторингу обсягів наданих податкових пільг тощо.

1. СТАН ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ (ПРОПОЗИЦІЙ) РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ПОПЕРЕДНЬОГО АУДИТУ

Рахунковою палатою у 2019 році проведено аудит ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я (звіт затверджено рішенням Рахункової палати від 19.03.2019 № 6-5).

Результати аудиту засвідчили, що протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року органи державної влади не забезпечили створення дієвої системи контролю за дотриманням законодавства закладами охорони здоров'я, які користувалися податковими пільгами з ПДВ при постачанні послуг з охорони здоров'я. Як наслідок, виявлені ризики неправомірного застосування платниками податків цих пільг.

Про результати аудиту поінформовано Верховну Раду України. Відомості у формі рішення Рахункової палати про результати цього аудиту надіслані КМУ. Рішення Рахункової палати з рекомендаціями (пропозиціями) щодо усунення виявлених під час аудиту порушень і недоліків та звіт надіслано МОЗ і ДФС.

Крім того, повідомлено Генеральну прокуратуру України про виявлені під час аудиту ознаки кримінального правопорушення, передбаченого статтею 367 Кримінального кодексу України від 05.04.2001 № 2341, вчиненого службовими особами підрозділів адміністрування податків і зборів з фізичних осіб Центральної об'єднаної ДПП м. Харкова ГУ ДФС у Харківській області (з вересня 2018 року і до завершення аудиту у березні 2019 року – Центральне управління ГУ ДФС у Харківській області) та ДПП у Центральному районі м. Миколаєва (з вересня 2018 року і до завершення аудиту у березні 2019 року – Миколаївське управління ГУ ДФС у Миколаївській області), в результаті чого трьома ФОПами безпідставно застосовано, за розрахунками, 4,5 млн грн податкової пільги за кодом 14060409.

Аналіз виконання КМУ, МОЗ і ДФС рекомендацій (пропозицій), наданих у рішенні Рахункової палати, засвідчив: **із 12 рекомендацій (пропозицій) виконано в повному обсязі або частково 7**, зокрема:

- прийнято Закон України від 05.12.2019 № 344 "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення сприятливих умов для діяльності підприємств та організацій, заснованих громадськими об'єднаннями осіб з інвалідністю", яким, зокрема, норми Податкового кодексу узгоджено із Законом України від 19.12.2017 № 2249 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України", а саме: слова "інвалід", "інвалід війни" та "дитина-інвалід" в усіх відмінках і числах замінено відповідно словами "особа з інвалідністю", "особа з інвалідністю внаслідок війни" та "дитина з інвалідністю" у відповідних відмінках і числах;

- ДФС заплановано та вжито заходів, спрямованих на покращення ефективності контролю за правомірністю застосування податкових пільг з ПДВ закладами охорони здоров'я. Зокрема, ДФС листом від 15.05.2019

№ 15425/7/99-99-12-03-01-17 доведено доручення територіальним органам провести належний аналіз діяльності платників, у яких під час аудиту виявлено відхилення показників декларування обсягів наданих послуг з охорони здоров'я згідно з даними додатка 6 до податкової декларації з ПДВ та звітів про суми податкових пільг за цими операціями. Також до територіальних органів скеровано лист від 16.05.2019 № 15593/7/99-99-14-03-04-17 з інформацією про суб'єктів господарювання, які протягом 2016–2017 років і 9 місяців 2018 року задекларували операції, що оподатковувались ПДВ за основною ставкою оподаткування, а також операції, звільнені від оподаткування на підставі підпункту 197.1.5 пункту 197.5 статті 197 Податкового кодексу, для врахування при проведенні контрольно-перевірочних заходів;

– МОЗ у форматі "Word" ведеться Реєстр акредитованих закладів охорони здоров'я, переоформлених акредитаційних сертифікатів, виданих дублікатів акредитаційних сертифікатів та відмов у видачі акредитаційних сертифікатів, який щороку публікується на офіційному вебсайті Міністерства у розділі "Акредитація закладу". Водночас, за поясненнями МОЗ, у зв'язку з обмеженням фінансуванням, не створено електронного Реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я.

Довідково. Відповідно до постанови № 263, яка набрала чинності з 23.03.2022, доступ до вказаного Реєстру до припинення чи скасування воєнного стану обмежено;

– на час завершення аналізу в МОЗ (10.11.2022) проводилися роботи з доопрацювання програмного забезпечення Ліцензійного реєстру № 285 з метою технічного суміщення даних про ліцензіатів з даними про юридичних осіб, ФОП, які містяться в ЄДР.

Мінфіном і МОЗ (в межах повноважень) не виконано рекомендацій (пропозицій) щодо підготовки пропозицій:

– про внесення змін до:

підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу в частині визначення поняття **"послуга з охорони здоров'я"**;

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

Основ законодавства України про охорону здоров'я в частині визначення поняття **"медична практика"**.

Довідково. Поняття "медична практика" застосовується, зокрема, в законах № 222, № 1053, проте в законодавчих актах сутність цього поняття не визначено. Визначення поняття "медична практика" міститься в Ліцензійних умовах № 285, які є підзаконним актом;

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

– про розробку нормативно-правового акта, який би визначав критерії віднесення закладу охорони здоров'я до медичного закладу із поліпшеним сервісним обслуговуванням, медичні послуги якого не звільняються від

оподаткування ПДВ відповідно до підпункту "і" підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу.

Генеральною прокуратурою України повідомлено про надсилання копії листа Рахункової палати до прокуратур Миколаївської та Харківської областей для розгляду та вжиття, за наявності підстав, заходів реагування.

У свою чергу **прокуратурою Миколаївської області** направлено копію листа Рахункової палати до ГУ ДФС у Миколаївській області для розгляду та вжиття, за наявності підстав, заходів реагування щодо можливих фактів неправомірного користування податковою пільгою з ПДВ ФОП, якими надаються послуги у сфері охорони здоров'я.

Прокуратурою Харківської області копію листа Рахункової палати щодо виявлених ознак кримінального правопорушення з боку службових осіб ГУ ДФС у Харківській області скеровано до Територіального управління Державного бюро розслідувань у м. Полтава.

ГУ ДФС у Миколаївській та Харківських областях проведено документальні позапланові невиїзні перевірки щодо правомірності використання податкових пільг з ПДВ трьома ФОП, за результатами яких збільшено податкові зобов'язання з ПДВ на **5 027,2 тис. грн** і застосовано штрафів у сумі **1 248,7 тис. гривень**. Ці ФОП звернулися до суду з позовами про визнання протиправними та скасування відповідних ППР. Рішеннями судів ці позови задоволені.

***Довідково.** Як вбачається із тексту судових рішень у зазначених справах, зокрема Миколаївського окружного адміністративного суду від 27.12.2019 у справі № 400/3856/19, згідно із статтею 16 Закону № 2801 залежно від форми власності заклади охорони здоров'я утворюються та функціонують як державні, комунальні, приватні чи засновані на змішаній формі власності. Заклади охорони здоров'я приватної власності не обмежені у виборі організаційно-правової форми.*

Організаційна правова форма господарювання – це тип суб'єкта права, що визначає форму здійснювання його господарської діяльності. Суб'єкт права – це особа, організація чи специфічні соціальні утворення, за якими право визнає здатність бути носіями суб'єктивних прав і юридичних обов'язків.

Отже, приватний заклад охорони здоров'я не обмежений у виборі організаційно-правової форми та може забезпечувати медичне обслуговування населення на основі відповідної ліцензії.

При цьому, судами не взято до уваги, що частиною першою статті 3 Закону № 2801 (в редакції, чинній до 30.06.2021) було встановлено, що заклад охорони здоров'я – юридична особа будь-якої форми власності та організаційно-правової форми або її відокремлений підрозділ, що забезпечує медичне обслуговування населення на основі відповідної ліцензії та професійної діяльності медичних (фармацевтичних) працівників.

Крім того, згідно з абзацом шостим частини першої статті 3 Закону № 2801 (в редакції, чинній до 30.06.2021) медичне обслуговування – діяльність закладів охорони здоров'я та фізичних осіб – підприємців, які зареєстровані та одержали відповідну ліцензію в установленому законом порядку, у сфері охорони здоров'я, що не обов'язково обмежується медичною допомогою, але безпосередньо пов'язана з її наданням.

Отже, згідно із частиною першою статті 3 Закону № 2801 ФОП не є закладом охорони здоров'я, навіть за наявності відповідної ліцензії. Неузгодженість окремих норм Закону № 2801 і підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу призвела до неоднозначного їх трактування та створила ризики необґрунтованого застосування податкових пільг з ПДВ.

Апеляційні скарги ГУ ДПС у Миколаївській і Харківській областях залишено без задоволення.

Таким чином, КМУ, Мінфіном, ДФС і МОЗ вживались заходи, спрямовані на реалізацію більшості рекомендацій (пропозицій) Рахункової палати, однак деякі з них так і залишилися невиконаними. Як наслідок, окремі проблемні питання щодо забезпечення ефективного контролю за правомірністю застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я, виявлені попереднім контрольним заходом Рахункової палати, є актуальними і сьогодні.

2. ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПИТАНЬ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ З ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

Статтею 12 Господарського кодексу встановлено, що держава для реалізації економічної політики, виконання цільових економічних та інших програм і програм економічного і соціального розвитку застосовує різноманітні засоби і механізми регулювання господарської діяльності. **До основних засобів регулюючого впливу держави на діяльність суб'єктів господарювання цією статтею віднесено, зокрема, ліцензування та надання податкових пільг.**

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначення вичерпного переліку податків та зборів, що справляються в Україні, порядку їх адміністрування, платників податків та зборів, їх прав і обов'язків, компетенції контролюючих органів, повноважень і обов'язків їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальності за порушення податкового законодавства, регулюються Податковим кодексом.

У пункті 7.2 статті 7 Податкового кодексу вказано, що під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування.

Згідно із пунктом 30.1 статті 30 Податкового кодексу **податкова пільга** – передбачене податковим та митним законодавством **звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку**, сплата ним податку в меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.2 цієї статті. Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат (пункт 30.2 статті 30 Податкового кодексу).

Так, згідно з підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу **звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання послуг з охорони здоров'я** закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також **з постачання послуг реабілітаційними установами для осіб з інвалідністю та дітей з інвалідністю**, що мають ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства. Цим підпунктом також визначено перелік послуг з охорони здоров'я, які не підлягають звільненню від оподаткування ПДВ (абзаци "а"–"о").

Слід зазначити, що Податковий кодекс не містить визначення поняття **"послуги з охорони здоров'я, що постачаються закладами охорони здоров'я"**, який застосовується у підпункті 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 цього Кодексу, що призводить до його неоднозначного тлумачення та застосування.

Довідково. За поясненнями Мінфіну, відповідно до підпункту 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу постачання послуг – це будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності.

Згідно із Законом № 2801 (в редакції Закону № 1053) під поняттям "охорона здоров'я" розуміється система заходів, спрямованих на збереження та відновлення фізіологічних і психологічних функцій, оптимальної працездатності та соціальної активності людини при максимальній біологічно можливій індивідуальній тривалості її життя. Такі заходи здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи, заклади охорони здоров'я; фізичні особи – підприємці, які зареєстровані у встановленому законом порядку та одержали ліцензію на право провадження господарської діяльності з медичної практики; медичні та фармацевтичні працівники, фахівці з реабілітації, громадські об'єднання і громадяни.

Законом № 2801 застосовується поняття **"послуга з медичного обслуговування населення (медична послуга)"**.

Довідково. Відповідно до частини першої статті 3 Закону № 2801 (в редакції Закону № 1962) послуга з медичного обслуговування населення (медична послуга) – послуга, у тому числі реабілітаційна, що надається пацієнту закладом охорони здоров'я, реабілітаційним закладом або фізичною особою – підприємцем, яка зареєстрована та одержала в установленому законом порядку ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики, та оплачується її замовником. Замовником послуги з медичного обслуговування населення можуть бути держава, відповідні органи місцевого самоврядування, юридичні та фізичні особи, у тому числі пацієнт.

Водночас згідно із Законом № 2801 **медичне обслуговування та медичні послуги можуть надаватися** як закладами охорони здоров'я – юридичними особами будь-якої форми власності та організаційно-правової форми або її відокремленими підрозділами, що забезпечують медичне обслуговування населення, **так і ФОП**. Проте, як вбачається з редакції підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу, звільнення від сплати ПДВ поширюється на операції з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я та на операції з постачання послуг реабілітаційними установами для осіб з інвалідністю та дітей з інвалідністю, що мають ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства. Таким чином, **ФОП не мають права на отримання цієї податкової пільги**.

Крім того, відповідно до змін, внесених до Закону № 2961⁴ підпунктом 4 пункту 3 розділу V "Прикінцеві та перехідні положення" Закону № 1053⁵, який набрав чинності з 31.12.2020 та введений у дію 30.06.2021, у тексті Закону № 2961 слова **"реабілітаційна установа"** у всіх відмінках і числах **замінено словами "реабілітаційний заклад"** у відповідному відмінку і числі.

Разом з тим у підпункті 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу застосовується поняття **"реабілітаційна установа"**. Отже, **цей**

⁴ Цей Закон відповідно до Конституції України визначає основні засади створення правових, соціально-економічних, організаційних умов для усунення або компенсації наслідків, спричинених стійким порушенням здоров'я, функціонування системи підтримання особами з інвалідністю фізичного, психічного, соціального благополуччя, сприяння їм у досягненні соціальної та матеріальної незалежності.

⁵ Цей Закон визначає правові, організаційні та економічні засади проведення реабілітації особи з обмеженнями повсякденного функціонування у сфері охорони здоров'я з метою досягнення та підтримання оптимального рівня функціонування у її середовищі.

підпункт у частині посилання на поняття "реабілітаційна установа" потребує узгодження із Законом № 2961, відповідно до якого з 30.06.2021 застосовується термін "реабілітаційний заклад".

Згідно із підпунктом "і" підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу вказана податкова пільга з ПДВ не поширюється на медичне обслуговування громадян за їх бажанням у медичних закладах із поліпшеним сервісним обслуговуванням. Статтею 3 Закону № 2801, якою встановлено поняття і терміни, що вживаються в законодавстві про охорону здоров'я, не визначено поняття "медичний заклад із поліпшеним сервісним обслуговуванням", що створює ризики необґрунтованого застосування цієї податкової пільги.

Як вже зазначалось, Рахункова палата надавала рекомендації (пропозиції) КМУ щодо видання нормативно-правового акта, який би визначав критерії віднесення закладу охорони здоров'я до медичного закладу із поліпшеним сервісним обслуговуванням, медичні послуги якого не звільняються від оподаткування ПДВ відповідно до підпункту "і" підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу, проте це питання залишається неврегульованим.

Довідково. З метою реалізації рекомендацій (пропозицій) Рахункової палати ДФС листом від 25.03.2019 № 6428/5/99-99-15-03-02-16 звернулася до МОЗ з проханням надати визначення терміна "медичний заклад із поліпшеним сервісним обслуговуванням". У листі МОЗ від 07.05.2019 № 25.5.1-19/629-19/11819) зазначено, що Міністерство немає повноважень щодо надання роз'яснень з будь-яких питань, в тому числі із застосування норм права.

Водночас МОЗ вважає, що цей термін має застосовуватись тільки для закладів охорони здоров'я та відділень закладів охорони здоров'я, які надають медичні послуги в стаціонарних умовах, в яких, крім медичного та необхідного побутового обладнання, палати для перебування пацієнтів оснащені додатковими побутовими приладами для підвищення комфортності перебування та пацієнтам надаються додаткові немедичні послуги, оплата яких в частині визначення вартості таких послуг здійснюється за рахунок пацієнтів. При цьому медичне обслуговування в таких закладах та відділеннях має здійснюватися за бажанням пацієнта, а не за відповідним направленням лікаря.

Не може вважатися поліпшеним сервісним обслуговуванням застосування будь-якого медичного обладнання або методів надання медичної допомоги. До поліпшеного сервісного обслуговування не може відноситись також обладнання холів та інших загальних приміщень холодильниками, телевізорами, м'якими меблями, ковдрами тощо як в амбулаторних, так і в стаціонарних закладах та відділеннях закладів охорони здоров'я.

При цьому МОЗ зазначено, що листи міністерств не є нормативно-правовими актами та мають інформаційний характер.

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

Відповідно до пункту 201.14 статті 201 розділу V Податкового кодексу платники податку зобов'язані вести окремий облік операцій з постачання та придбання товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню, а також тих, які не є об'єктами оподаткування та звільнені від оподаткування згідно з цим розділом.

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

Водночас згідно з пунктом 30.6 статті 30 Податкового кодексу суми податку та збору, не сплачені суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку

з отриманням податкових пільг, обліковуються таким суб'єктом – платником податків. **Облік зазначених коштів ведеться в порядку, визначеному КМУ.**

ДПС відповідно до пункту 5 Порядку № 1233 готує зведену інформацію **про суми податкових пільг суб'єктів господарювання, визначає обсяг втрат доходів бюджету внаслідок надання таких пільг.**

Контролюючі органи забезпечують облік сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг. Облік податкових пільг ведеться ними **на підставі податкової звітності** (пункти 6 і 7 Порядку № 1233).

Так, протягом періоду, що аналізувався, до довідників податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, які щоквартально оновлювалися ДПС, включено податкову пільгу за кодом **14060409**, за яким здійснюється облік податкової пільги з ПДВ, встановленої підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу.

Закон № 2801 визначає правові, організаційні, економічні та соціальні засади охорони здоров'я в Україні, регулює суспільні відносини у цій сфері.

Відповідно до статті 12 Закону № 2801 охорона здоров'я – один з пріоритетних напрямів державної діяльності. Держава формує політику охорони здоров'я в Україні та забезпечує її реалізацію.

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

Провадження господарської діяльності в сфері охорони здоров'я, яка відповідно до закону підлягає ліцензуванню, дозволяється **лише за наявності ліцензії** (стаття 17 Закону № 2801). При цьому відповідно до частини шостої статті 16 Закону № 2801 заклади охорони здоров'я можуть добровільно проходити акредитацію в порядку, визначеному КМУ.

Довідково. Згідно з пунктами 1 і 2 Порядку № 765 акредитація закладу охорони здоров'я – це офіційне визнання наявності у закладі охорони здоров'я умов для якісного, своєчасного, певного рівня медичного обслуговування населення, дотримання ним стандартів у сфері охорони здоров'я, відповідності медичних (фармацевтичних) працівників єдиним кваліфікаційним вимогам. Акредитація закладу проводиться після отримання ним ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики.

Відповідно до абзацу третього частини першої статті 3 Закону № 2801 (в редакції, чинній до **30.06.2021**) **заклад охорони здоров'я – юридична особа** будь-якої форми власності та організаційно-правової форми або її відокремлений підрозділ, що **забезпечує медичне обслуговування населення на основі відповідної ліцензії** та професійної діяльності медичних (фармацевтичних) працівників.

Підпунктом 2 пункту 3 розділу V "Прикінцеві та перехідні положення" Закону № 1053 абзац третьої частини першої статті 3 Закону № 2801 з 30.06.2021 викладено в новій редакції: **заклад охорони здоров'я – юридична особа** незалежно від форми власності та організаційно-правової форми або її відокремлений підрозділ, основними завданнями яких є **забезпечення медичного обслуговування населення та/або надання реабілітаційної допомоги на**

основі відповідної ліцензії та забезпечення професійної діяльності медичних (фармацевтичних) працівників і фахівців з реабілітації.

Довідково. Законом № 2347, що набрав чинності з 19.07.2022, внесено зміни до Закону № 2801, зокрема, визначення поняття "заклад охорони здоров'я" викладено в такій редакції: "заклад охорони здоров'я – юридична особа будь-якої форми власності та організаційно-правової форми або її відокремлений підрозділ, що забезпечує медичне обслуговування населення на основі відповідної ліцензії та професійної діяльності медичних (фармацевтичних) працівників і фахівців з реабілітації".

Крім того, Законом № 1053 статтю 3 Закону № 2801 доповнено поняттями **"реабілітаційна допомога у сфері охорони здоров'я"**⁶, **"реабілітаційна послуга"**⁷ і **"реабілітація"**⁸. Поняття **"реабілітаційний заклад, відділення та підрозділ"** визначено статтею 11 Закону № 1053: це юридична особа будь-якої форми власності та організаційно-правової форми або її відокремлений підрозділ, що надає реабілітаційну допомогу на підставі ліцензії на провадження господарської діяльності з медичної практики, що передбачає право здійснення реабілітації у сфері охорони здоров'я.

Слід зазначити, що статтями 9 і 10 Закону № 2168 встановлені порядок отримання медичних послуг, лікарських засобів та медичних виробів, а також основні засади оплати надання медичних послуг та лікарських засобів за програмою медичних гарантій.

Довідково. Програма державних гарантій медичного обслуговування населення (програма медичних гарантій) – програма, що визначає перелік та обсяг медичних послуг, медичних виробів та лікарських засобів, повну оплату надання яких пацієнтам держава гарантує за рахунок коштів Державного бюджету України згідно з тарифом, для профілактики, діагностики, лікування та реабілітації у зв'язку з хворобами, травмами, отруєннями і патологічними станами, а також у зв'язку з вагітністю та пологами (пункт 1 частини першої статті 2 Закону № 2168).

Частиною першою статті 10 Закону № 2168 встановлено, що для всієї території України встановлюються єдині тарифи оплати надання медичних послуг, лікарських засобів та медичних виробів, розміри реімбурсації⁹ лікарських засобів та медичних виробів, які надаються пацієнтам за програмою медичних гарантій.

За інформацією НСЗУ (лист від 15.11.2022 № 39423/6-14-22), ця програма запрацювала в повному обсязі з 01.04.2020.

Відповідно до статті 3 Закону № 2801 до 12.01.2022 послугою з медичного обслуговування населення (**медичною послугою**) вважалася **послуга, що надавалася пацієнту закладом охорони здоров'я або фізичною особою – підприємцем, яка зареєстрована та одержала в установленому законом порядку ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики, та**

⁶ Реабілітаційна допомога у сфері охорони здоров'я – діяльність фахівців з реабілітації у сфері охорони здоров'я, що передбачає здійснення комплексу заходів, спрямованих на оптимізацію функціонування осіб, які зазнають або можуть зазнати обмеження повсякденного функціонування у їхньому середовищі.

⁷ Реабілітаційна послуга – послуга, що надається пацієнту реабілітаційним закладом, реабілітаційною установою, закладом охорони здоров'я, соціального захисту або іншим суб'єктом господарювання, які мають право надавати реабілітаційну допомогу згідно із законодавством, та оплачується її замовником. Замовником реабілітаційної послуги можуть бути держава, орган місцевого самоврядування, юридична або фізична особа, у тому числі пацієнт.

⁸ Реабілітація – комплекс заходів, яких потребує особа, яка зазнає або може зазнавати обмеження повсякденного функціонування внаслідок стану здоров'я у взаємодії з її середовищем.

⁹ Реімбурсація – це механізм відшкодування державою вартості лікарських засобів.

оплачувалася її замовником¹⁰. З **12.01.2022 (у редакції Закону № 1962)** послуга з медичного обслуговування населення (медична послуга) – це послуга, **у тому числі реабілітаційна**, що надається пацієнту закладом охорони здоров'я, **реабілітаційним закладом** або фізичною особою – підприємцем, яка зареєстрована та одержала в установленому законом порядку ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики, та оплачується її замовником.

Отже, з **30.06.2021 (після введення в дію Закону № 1053) по 12.01.2022 (набрання чинності Законом № 1962)** поняття "медична послуга" не включало послуг з реабілітації, що надавалися пацієнту закладом охорони здоров'я або ФОП.

Згідно з Положенням № 267 (в редакції постанови КМУ від 24.01.2020 № 90) **МОЗ є головним органом у системі ЦОВВ, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я**. Разом з тим до переліку органів охорони здоров'я, що забезпечують реалізацію державної політики у сфері охорони здоров'я, визначеного статтею 15 Закону № 2801, такого органу не включено. При цьому у статтях 14¹, 16, 19, 30, 32–35, 35², 44, 48, 49, 51, 52, 53¹, 54, 59, 67, 69, 72, 74, 74¹, 75 і 77 Закону № 2801 зазначається **ЦОВВ, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я**, а у статтях 3, 24², 35⁴, 35⁶, 44¹, 79¹ і розділі XIII "Прикінцеві та перехідні положення" цього Закону – **ЦОВВ, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я**. Отже, це питання потребує врегулювання.

Згідно з пунктом 15 частини першої статті 7 Закону № 222 ліцензуванню підлягає медична практика, проте законодавством це поняття не визначено. Ці відносини врегульовано підзаконним актом. Так, пунктом 4 Ліцензійних умов № 285 встановлено, що господарська діяльність з медичної практики (далі – **медична практика**) – **вид господарської діяльності у сфері охорони здоров'я**, який провадиться закладами охорони здоров'я та фізичними особами – підприємцями з метою надання медичної допомоги та медичного обслуговування на підставі ліцензії¹¹.

Отже, в цьому випадку на законодавчому рівні не дотримано єдиного підходу до визначення, зокрема, переліку термінів та понять, що вживаються в законодавстві про охорону здоров'я та про ліцензування видів господарської діяльності (стаття 3 Закону № 2801, стаття 1 Закону № 222).

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

Органом ліцензування господарської діяльності з медичної практики відповідно до пункту 15 переліку органів ліцензування, затвердженого постановою № 609, є **МОЗ**.

¹⁰ Замовником послуги з медичного обслуговування населення можуть бути держава, відповідні органи місцевого самоврядування, юридичні та фізичні особи, у тому числі пацієнт.

¹¹ Ліцензія – право суб'єкта господарювання на провадження виду господарської діяльності або частини виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню (пункт 5 частини першої статті 1 Закону № 222).

Згідно з частиною третьою статті 19 Закону № 222 контроль за додержанням ліцензіатами ліцензійних умов здійснюють у межах своїх повноважень органи ліцензування, крім Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг, яка здійснює контроль відповідно до Закону України "Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг", шляхом проведення планових і позапланових перевірок відповідно до Закону України "Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" з урахуванням особливостей, визначених цим Законом.

На виконання вимог частини другої статті 5 Закону № 877 постановою № 1163 затверджено критерії, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності з медичної практики і визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю) Міністерством охорони здоров'я.

Таким чином, у періоді, що аналізувався, законодавство, яке регулює суспільні відносини у сфері охорони здоров'я, постійно змінювалося з метою реформування системи охорони здоров'я, проте і на сьогодні містить окремі прогалини та неузгодженості. Залишається невизначеним на законодавчому рівні поняття "медична практика", що відповідно до Закону № 222 підлягає ліцензуванню.

Норми підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу щодо застосування податкової пільги з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я є недосконалими. Зокрема, у цьому підпункті чітко не визначені можливості застосування зазначеної пільги ФОП, які провадять діяльність з медичної практики на підставі відповідної ліцензії, а також використовуються поняття, не передбачені законодавством, зокрема "послуга з охорони здоров'я", "поліпшене сервісне обслуговування у медичних закладах", що призводить до неоднозначного трактування його положень та ускладнює контроль за правомірністю застосування цієї податкової пільги.

При цьому Мінфіном і МОЗ не забезпечено в повному обсязі розроблення та подання на розгляд КМУ проєктів нормативно-правових актів, необхідних для усунення вказаних невідповідностей у законодавстві.

3. ОЦІНКА СТАНУ ЗДІЙСНЕННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ МІНІСТЕРСТВОМ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я УКРАЇНИ В ЧАСТИНІ КОНТРОЛЮ ЗА ДІЯЛЬНІСТЮ У СФЕРІ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

3.1. Стан виконання Міністерством охорони здоров'я України повноважень з ліцензування медичної практики й акредитації закладів охорони здоров'я та ведення відповідних реєстрів

За інформацією МОЗ, протягом періоду, що аналізувався, МОЗ забезпечувало формування та ведення в електронній формі ліцензійних реєстрів за видами господарської діяльності, визначених у Законі № 222 та закріплених за ним пунктом 15 постанови № 609, відповідно до Порядку формування і ведення ліцензійних реєстрів, затвердженого постановою КМУ

від 26.08.2020 № 755. Накази МОЗ щодо ліцензування господарської діяльності з медичної практики (видачі, переоформлення, анулювання ліцензій, визнання їх недійсними, прийняття рішень про відмову у видачі ліцензій тощо) видавались на підставі протоколів засідань Ліцензійної комісії МОЗ.

До запровадження в Україні воєнного стану ліцензійний реєстр з медичної практики розміщувався та щодобово оновлювався на офіційному вебсайті МОЗ у розділі "Ліцензування". **Функції розпорядника (адміністратора) цього реєстру забезпечувало ДП "Електронне здоров'я".**

У зв'язку із набранням чинності з 13.03.2022 постановою № 263, **вільний доступ до ліцензійних реєстрів припинено.**

Довідково. Згідно з підпунктом 4 пункту 1 постанови № 263 на період дії воєнного стану міністерства, інші центральні та місцеві органи виконавчої влади, державні та комунальні підприємства, установи, організації, що належать до сфери їх управління, для забезпечення належного функціонування інформаційних, інформаційно-комунікаційних та електронних комунікаційних систем, публічних електронних реєстрів, володільцями (держателями) та/або адміністраторами яких вони є, та захисту інформації, що обробляється в них, а також захисту державних інформаційних ресурсів, можуть вживати таких додаткових заходів: зупиняти, обмежувати роботу інформаційних, інформаційно-комунікаційних та електронних комунікаційних систем, а також публічних електронних реєстрів.

За інформацією МОЗ, після надходження листа Міністерства цифрової трансформації України від 22.11.2022 № 1/04-2-10485 щодо відновлення доступу до публічної інформації МОЗ відновило публікацію ліцензійного реєстру з медичної практики.

На запит Рахункової палати МОЗ надано узагальнені дані про кількість ліцензіатів, які мали протягом періоду, що аналізувався, чинну ліцензію з медичної практики, та сформовано відповідний перелік ліцензіатів станом на 01.07.2022.

При цьому МОЗ повідомлено, що до наданого Рахунковій палаті переліку включено дані із технічно застарілої бази даних ліцензіатів з медичної практики, яка на час проведення аналізу перебувала у стані програмно-технічного удосконалення. Зважаючи на це, інформація про ліцензування господарської діяльності з медичної практики може містити певні похибки. Водночас поінформовано, що МОЗ постійно вживає заходів щодо перегляду записів бази даних ліцензійного реєстру з метою усунення вказаного недоліку.

Так, за даними МОЗ, протягом періоду, що аналізувався, кількість чинних ліцензій з медичної практики **збільшилась на 41,6 відс.** (з 16 550 од. станом на 01.01.2020 до 23 441 од. станом на 01.07.2022 (табл. 1)).

Таблиця 1

Стан ліцензування господарської діяльності з медичної практики

Період	К-ть чинних ліцензій на початок звіт-ного періоду	У тому числі:		К-ть ліцензій, виданих протягом звіт-ного періоду	К-ть анульованих ліцензій, протягом звіт-ного періоду	К-ть діючих ліцензій на кінець звіт-ного періоду
		юридичні особи	фізичні особи			
2020 р.	16 550	5 800	10 750	3 740	688	19 602
2021 р.	19 602	6 616	12 986	3 529	202	22 929
I півріччя 2022 р.	22 929	7 152	15 777	562	50	23 441*

* У тому числі юридичні особи – 7 187 од., фізичні – 16 254 одиниці.

При цьому у 2020 і 2021 роках кількість таких ліцензій, виданих юридичним особам, збільшилася на 1 352 од., **фізичним – на 5 027 од. (в 3,7 раза більше)**, що значною мірою пов'язано із проведенням в Україні третього етапу медичної реформи. Зокрема, зросла кількість надавачів первинної допомоги, які уклали відповідні договори з НСЗУ, більшість з них – приватні заклади охорони здоров'я або лікарі ФОПи.

Водночас наданий МОЗ перелік ліцензіатів, сформований під час проведення аналізу в Міністерстві (остання дата видачі ліцензії **02.04.2022¹²**), **включає 23 501 ліцензіата, на 60 ліцензіатів більше, ніж кількість, вказана МОЗ станом на 01.07.2022, що може свідчити про недосконалість програмного забезпечення ліцензійного реєстру, внаслідок чого МОЗ не володіє достовірною інформацією про кількість ліцензіатів.**

За результатами аналізу Рахунковою палатою **встановлено непоодинокі факти неналежного ведення МОЗ ліцензійного реєстру.** Так, під час проведення аналізу в ГУ ДПС у Вінницькій області у ліцензійному реєстрі МОЗ виявлено окремих СГ з чинною ліцензією, які перебували в різних станах припинення.

Зокрема, за інформацією вказаного ГУ із 47 СГ, які знаходилися в стані припинення та за даними цього реєстру мали чинну ліцензію з медичної практики, **25 СГ припинили діяльність, про що внесено відповідний запис до ЄДР.** При цьому **відомості щодо припинення трьох¹³ СГ до ЄДР внесені понад 5 років тому.** Так, Комунальна організація (установа, заклад) "Дзюньківська амбулаторія загальної практики - сімейної медицини" згідно з даними ліцензійного реєстру МОЗ має ліцензію від 07.08.2010, а за даними ГУ ДПС щодо вказаного СГ 09.07.2015 до ЄДР внесені відомості про припинення.

Отже, **МОЗ як органом ліцензування не забезпечено виконання вимог статті 16 Закону № 222 та не прийнято рішення про анулювання ліцензій з медичної практики 25 СГ, які перебували на обліку в ГУ ДПС у Вінницькій області та щодо яких до ЄДР внесені відомості про державну реєстрацію припинення.**

Згідно з пунктом 9 Ліцензійних умов № 285 **суттєвими умовами для отримання ліцензії на здійснення діяльності з медичної практики є її провадження за лікарськими спеціальностями та спеціальностями молодших спеціалістів з медичною освітою, перелік яких затверджений МОЗ, за місцем (місцями) її провадження, яке (які) зазначене (зазначені) у заяві про отримання ліцензії та документах, що додавалися до неї (з урахуванням внесених до них змін, поданих ліцензіатом органам ліцензування).**

При цьому в ліцензійному реєстрі **МОЗ не оприлюднювалась інформація, яка міститься в рішеннях Міністерства про видачу ліцензії, зокрема, щодо ліцензованих видів спеціальностей з медичної практики і місця провадження господарської діяльності з медичної практики.**

¹² У переліку ліцензіатів перша дата видачі ліцензій датується 02.02.2010.

¹³ Державна організація (установа) "Жмеринська лінійна санітарно-епідеміологічна станція на Південно-Західній залізниці" Міністерства охорони здоров'я України (код 1110731); Комунальний заклад "Барська обласна туберкульозна лікарня" (код 33661899); Комунальна організація (установа, заклад) "Дзюньківська амбулаторія загальної практики - сімейної медицини" (код 36244046).

Неоприлюднення в ліцензійному реєстрі МОЗ місць провадження господарської діяльності з медичної практики створило ризики необґрунтованого отримання ЄГ податкової пільги за кодом 14060409 за окремими місцями провадження діяльності.

Під час аналізу в ГУ ДПС у Дніпропетровській області, проведеного територіальним управлінням Рахункової палати по Дніпропетровській області (у м. Дніпро), виявлено невідповідність назви ЄГ, якими отримано ліцензію, з назвою створеного ними закладу охорони здоров'я, а також адрес провадження господарської діяльності з медичної практики.

Так, згідно з рішенням МОЗ **видано ліцензії з медичної практики ТОВ "Киплайф"** (код 41176146) № 31750 (термін початку дії з 27.07.2017, **місце провадження діяльності: м. Запоріжжя**, проспект Соборний, буд. 92) і **ТОВ "Чеклайф"** (код 41254255) № 20280 (термін початку дії з 15.03.2019, **місце провадження діяльності: м. Дніпро**, проспект Дмитра Яворницького, буд. 59).

Водночас за даними офіційного сайту¹⁴ **ТОВ "Чеклайф" провадить діяльність за адресами: м. Київ – Солом'янський район, вул. Патріарха Мстислава Скрипника, 60 (Медичний центр "Медікум"); м. Дніпро – вул. Ламана, 4 (Діагностичний центр "Медікум") і проспект Д. Яворницького, 59, площа Героїв Майдану (Медичний центр "Медікум" та Клініка естетичної медицини); м. Запоріжжя – проспект Соборний, 92 (Діагностичний центр мережі "Медікум" у Запоріжжі); м. Кам'янське – проспект Свободи, 35 (Медичний центр "Медікум") і проспект Металургів, 48 (Лівобережний філіал медичного центр "Медікум").**

Також за адресою: м. Запоріжжя, проспект Соборний, 92, відповідно до ліцензії провадить діяльність і ТОВ "Киплайф", **натомість за даними сайту <https://www.google.com.ua/maps/place> за цією адресою функціонує лише один заклад охорони здоров'я і це Діагностичний центр мережі "Медікум".**

Крім того, згідно з даними ліцензійного реєстру МОЗ **ТОВ "Віалаб"** (код 37115454) має ліцензію з медичної практики № 41358 (термін початку дії з 11.11.2010) за його місцезнаходженням: Полтавська область, м. Полтава, вул. Пролетарська, буд. 33, кв.17. За даними ресурсу <https://ca.ligazakon.net/document/37115454/history> ТОВ "Віалаб" змінило місце реєстрації на Дніпропетровську область: м. Дніпро, вул. Святослава Хороброго, буд. 48Г (дані отримано 19.06.2018), але відповідних змін до ліцензійного реєстру МОЗ не внесено. При цьому за відсутності у відкритому доступі інформації про **місце провадження господарської діяльності з медичної практики ТОВ "Віалаб" складно оцінити обґрунтованість отримання ним податкової пільги за кодом 14060409 у сумі 7,8 млн гривень**¹⁵.

Пунктом 2 Порядку № 765, зокрема, встановлено, що заклади охорони здоров'я незалежно від форми власності можуть **добровільно проходити акредитацію.**

¹⁴ <https://medicum.com.ua/uk>.

¹⁵ У тому числі у 2020 році – 2,4 млн грн; у 2021 році – 4,9 млн грн; у I півріччі 2022 року – 0,5 млн гривень.

Згідно з підпунктом 10 пункту 4 Положення № 267 МОЗ відповідно до покладених на нього завдань у сфері охорони здоров'я здійснює акредитацію закладів охорони здоров'я відповідно до Порядку № 765.

Рішення про акредитацію закладу охорони здоров'я та віднесення його до певної акредитаційної категорії приймає відповідна акредитаційна комісія на підставі розгляду заяви про проведення акредитації, доданих до неї документів, визначених додатком 2 до Порядку № 765.

***Довідково.** Відповідно до пункту 7 Порядку № 765 результати проведеної експертної оцінки вносяться до експертного висновку про відповідність закладу стандартам акредитації, в якому зазначаються пропозиції щодо акредитації закладу та присвоєння останньому на підставі затверджених МОЗ критеріїв акредитації відповідної акредитаційної категорії (друга, перша, вища) або відмови в акредитації.*

Аналізом встановлено, що відповідно до вимог Порядку № 765 для проведення акредитації закладів охорони здоров'я створено ГАК при МОЗ. Положення про Головну акредитаційну комісію при Міністерстві охорони здоров'я України затверджено наказом МОЗ від 14.03.2011 № 142 "Про вдосконалення акредитації закладів охорони здоров'я", зареєстрованим у Мін'юсті 06.06.2011 за № 678/19416. Разом з тим **типове положення про акредитаційні комісії, що утворюються при структурних підрозділах охорони здоров'я, зокрема, обласних, Київської міської держадміністрацій, МОЗ не затверджено, чим не дотримано вимог пункту 4 Порядку № 765.**

Аналіз даних про прийняті МОЗ рішення щодо акредитації закладів охорони здоров'я свідчить, що протягом періоду, що аналізувався, ухвалено 787 таких рішень (табл. 2), найбільше (482 од., або 61,2 відс.) – щодо закладів охорони здоров'я приватної форми власності.

Таблиця 2

Дані про акредитацію МОЗ закладів охорони здоров'я

Форма власності	2020 р.	2021 р.	I півріччя 2022 р.	Разом
Державна форма власності	60	79	3	142
Комунальна форма власності	59	85	18	162
Приватна форма власності	227	245	10	482
Власність міжнародних організацій і юридичних осіб інших держав	0	1	0	1
Всього	346	410	31	787

При цьому у 2020 році вищу категорію акредитації отримали **30,3 відс.** (105 од.) закладів охорони здоров'я, які пройшли акредитацію, у 2021 році – **31,2 відс.** (128 од.), у I півріччі 2022 року – **48,4 відс.** (15 од.). **I категорію акредитації** у 2020 році одержали **60,1 відс.** (208 од.), у 2021 році – **58,5 відс.** (240 од.), у I півріччі 2022 року – **45,2 відс.** (14 од. закладів). Отже, переважна більшість закладів охорони здоров'я, які проходили акредитацію протягом періоду, що аналізувався, отримали I та вищу акредитаційні категорії, що свідчить про наявність у них умов для якісного та своєчасного медичного обслуговування населення, дотримання стандартів у сфері охорони здоров'я, відповідність медичних працівників єдиним кваліфікаційним вимогам.

З 20.05.2022 відповідно до постанови КМУ від 13.05.2022 № 592 "Про внесення зміни до постанови Кабінету Міністрів України від 15 липня 1997 р. № 765" на період дії воєнного стану акредитація закладів охорони здоров'я

не проводиться, акредитаційні сертифікати, строк дії яких закінчується в період дії воєнного стану або закінчився за три місяці до дня введення воєнного стану, продовжують діяти протягом 12 місяців з дня припинення або скасування воєнного стану.

Крім того, протягом періоду, що аналізувався, ГАК при МОЗ переоформлено 68 акредитаційних сертифікатів, трьом закладам охорони здоров'я відмовлено в присвоєнні акредитаційної категорії.

Довідково. За інформацією МОЗ, протягом періоду, що аналізувався, оскаржень рішень ГАК при МОЗ щодо відмови у переоформленні та видачі акредитаційного сертифіката, порушення строків проведення акредитації та з інших питань від закладів охорони здоров'я не надходило.

Пунктом 13 Порядку № 765 (у редакції постанови № 1216, яка набрала чинності з 15.01.2013) передбачено, що дані про акредитовані заклади вносяться до реєстру акредитованих закладів, що ведеться МОЗ.

Наразі є чинним наказ МОЗ № 739, яким затверджено Положення про Державний реєстр акредитованих закладів охорони здоров'я. Це Положення **не приведено у відповідність із Порядком № 765 у редакції постанови № 1216.** Наказом МОЗ № 739 формування бази даних реєстру покладено на ДП "Реєстр медичних, фармацевтичних та науково-педагогічних працівників системи МОЗ України", яке у **2018 році ліквідовано** згідно із наказом МОЗ від 25.04.2018 № 797.

Встановлено, що з 15.01.2013 і до часу завершення аналізу МОЗ не створено реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я, чим не виконано вимог пункту 13 Порядку № 765.

Довідково. За інформацією МОЗ, перелік акредитованих закладів охорони здоров'я у форматі "CMS" оприлюднено на вебсайті МОЗ у лютому 2023 року.

Для аналізу МОЗ сформовано і надано Рахунковій палаті переліки закладів охорони здоров'я, які пройшли процедуру акредитації. Ці переліки, за поясненням МОЗ, щороку публікувалися на офіційному вебсайті Міністерства у розділі "Акредитація закладу".

Встановлено, що ці переліки не містять відомостей про керівника закладу (прізвище, ім'я, по батькові, назва посади, робочий телефон) та про державну акредитацію закладу (дата видачі сертифіката, термін дії, номер рішення про акредитацію закладу, серія та номер бланка акредитаційного сертифіката), чим не дотримано вимог пункту 9 Положення про Державний реєстр акредитованих закладів охорони здоров'я.

Довідково. За поясненнями МОЗ, основною причиною невиконання вимог пункту 13 Порядку № 765 є незабезпечення необхідного фінансування з боку держави. За умов відсутності законодавчої вимоги щодо обов'язковості акредитації закладу охорони здоров'я під час воєнного стану створення Державного реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я не є пріоритетним з точки зору бюджетного фінансування. МОЗ зазначено, що Міністерство провадить роботу, спрямовану на вирішення зазначеної проблеми. Зокрема, для ознайомлення надано службові записки посадових осіб департаменту контролю якості медичних послуг на ім'я заступника Міністра та Директорату міжнародного співробітництва та євроінтеграції¹⁶, в яких викладено пропозиції щодо залучення міжнародної технічної допомоги в розробці реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я та забезпечення його функціонування. Інформації щодо результатів розгляду зазначених службових записок Рахунковій палаті не надано.

¹⁶ Від 02.04.2021 № 162/84-21; від 07.10.2022 № 323/84-22.

Таким чином, МОЗ не забезпечено якісного формування та ведення ліцензійного реєстру з медичної практики. В умовах запровадженого воєнного стану публічний доступ до ліцензійних реєстрів припинено, що ускладнює здійснення контролю за обґрунтованістю отримання податкових пільг закладами охорони здоров'я.

МОЗ протягом майже 10 років не створило та не веде реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я, чим не дотримано вимог пункту 13 Порядку № 765.

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

Статтею 22 Закону № 2801 (з 30.06.2021 в редакції Закону № 1053) встановлено: держава через спеціально уповноважені органи виконавчої влади здійснює контроль і нагляд за додержанням законодавства про охорону здоров'я, державних стандартів, критеріїв та вимог, спрямованих на забезпечення здорового навколишнього природного середовища і санітарно-епідемічного благополуччя населення, нормативів професійної діяльності в сфері охорони здоров'я, вимог Державної Фармакопеї, стандартів медичного обслуговування, медичних матеріалів і технологій та протоколів надання реабілітаційної допомоги.

Згідно з підпунктом 10 пункту 4 Положення № 267 МОЗ відповідно до покладених на нього завдань у сфері охорони здоров'я, зокрема, здійснює контроль за додержанням ліцензіатами вимог ліцензійних умов з медичної практики, а також контроль і нагляд за додержанням законодавства про охорону здоров'я.

Так, заходи зовнішнього контролю якості надання медичної допомоги протягом періоду, що аналізувався, здійснювалися МОЗ у відповідності з Порядком контролю якості медичної допомоги, затвердженим наказом МОЗ від 28.09.2012 № 752, зареєстрованим у Мін'юсті 28.11.2012 за № 1996/22308, шляхом, зокрема, контролю за дотриманням ліцензійних умов провадження господарської діяльності з медичної практики; проведення акредитації закладів охорони здоров'я; здійснення клініко-експертної оцінки якості та обсягів медичної допомоги.

Планування заходів державного нагляду (контролю) має проводитись відповідно до Методики № 342 та з урахуванням критеріїв, затверджених постановою № 1163, які дають змогу оцінити ступінь ризику від провадження господарської діяльності з медичної практики.

Аналізом встановлено, що МОЗ при плануванні заходів державного нагляду (контролю) не дотримувалось вимог пунктів 11 і 14 Методики № 342. Зокрема, **перелік СГ**, що підлягали державному нагляду (контролю), з розташуванням їх у порядку зменшення сум балів, **нарахованих кожному СГ, не складався та на офіційному вебсайті МОЗ не оприлюднювався.**

Довідково. Відповідно до пункту 11 Методики № 342 з метою забезпечення прозорості інформація про віднесення суб'єктів господарювання до ступенів ризику узагальнюється шляхом складення та ведення переліку суб'єктів господарювання, що підлягають державному нагляду (контролю) у відповідній сфері господарської діяльності, з розташуванням їх у порядку зменшення сум балів, нарахованих кожному суб'єкту.

Щороку не пізніше 15 жовтня поточного року, що передує плановому, перелік оновлюється шляхом:

здійснення перерахунку сум балів, нарахованих суб'єктам господарювання, що підлягають державному нагляду (контролю) у відповідній сфері, за результатами державного нагляду (контролю) за попередній рік;

розташування всіх включених до нього суб'єктів господарювання у порядку зменшення сум балів, нарахованих кожному суб'єкту.

Відомості про перелік суб'єктів господарювання, що підлягають державному нагляду (контролю) у відповідній сфері господарської діяльності, із зазначенням ступеня ризику від провадження ними господарської діяльності та форми, зазначені у пунктах 7 і 9 цієї Методики, оприлюднюються на офіційному вебсайті відповідного органу державного нагляду (контролю) (пункт 14 Методики № 342).

Аналізом встановлено, що у 2020–2021 роках із запланованих МОЗ для перевірки 299 закладів охорони здоров'я (150 – у 2020 році та 149 – у 2021 році) 41 заклад, або **13,7 відс.**, віднесено до високого ступеня ризику провадження господарської діяльності, 226, або **75,6 відс.**, – до середнього.

За поясненням МОЗ, операційні можливості ліцензійного реєстру з медичної практики не дають змоги розподіляти усіх СГ за ступенем ризику від провадження господарської діяльності. Обчислення ступеня ризику здійснювалося для закладів охорони здоров'я, які вже були включені до річних планів заходів державного нагляду (контролю) та позапланових заходів. Відбір закладів охорони здоров'я для проведення планових і позапланових заходів контролю здійснювався за дорученнями ЦОВВ, а також за пропозиціями департаментів охорони здоров'я обласних державних адміністрацій, клініко-експертних комісій, акредитаційних комісій, Державної служби України з лікарських засобів та контролю за наркотиками і за зверненнями громадян.

Заходи державного нагляду (контролю) проводились МОЗ відповідно до затверджених планів¹⁷ і наказів про проведення позапланових заходів.

Всього протягом періоду, що аналізувався, проведено 164 заходи державного нагляду (контролю), з яких 61,6 відс. планові. При цьому проведені планові заходи становили **23,9 відс. запланованих** (у 2020 році – 12,0 відс., у 2021 році – 49,0 відс., у I півріччі 2022 року – та 8,1 відс.) (табл. 3).

Таблиця 3

Аналіз стану здійснення МОЗ заходів державного нагляду (контролю) та їх результати

Період (рік)	Заплановано заходів державного нагляду	Проведено заходів державного нагляду	У тому числі:		Надано розпоряджень про усунення порушень	Анульовано ліцензій	Складено протоколів про адміністративні порушення
			планові	поза-планові			
2020 р.	150	41	18	23	41	4	7
2021 р.	149	113	73	40	91	14	8
I півріччя 2022 р.	124	10	10	–	9	–	–
Разом	423	164	101	63	141	18	15

За поясненням МОЗ, невиконання планових заходів державного нагляду (контролю) пов'язано із законодавчими обмеженнями на їх проведення, введеними на період пандемії коронавірусної хвороби (COVID-19) у 2020–2021 роках та дії воєнного стану з 24.02.2022.

¹⁷ На 2020 рік – від 29.11.2019 № 2361; на 2021 рік – від 23.11.2020 № 64-Адм; на 2022 рік – від 30.11.2021 № 2662.

Слід зазначити, що запроваджені обмеження не стосувались закладів охорони здоров'я з **високим ризиком** провадження господарської діяльності. Водночас у **2020 році МОЗ не перевірено жодного такого закладу з 20 запланованих, у 2021 році перевірено лише 7 таких закладів з 21 запланованого.**

Довідково. Згідно з пунктом 3 розділу II "Прикінцеві та перехідні положення" Закону № 533 (із змінами) тимчасово, по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого КМУ на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), але не раніше 30.06.2020, забороняється проведення органами державного нагляду (контролю) планових заходів із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності, крім державного нагляду (контролю) за діяльністю СГ, які відповідно до затверджених КМУ критеріїв оцінки ступеня ризику від провадження господарської діяльності віднесені до СГ з високим ступенем ризику.

Крім того, у 2020 і 2021 роках **МОЗ порушено вимоги чинного законодавства при проведенні заходів державного нагляду (контролю)**, за результатами яких було анульовано ліцензії з медичної практики трьом СГ: ФОП Жиравецькому М. І. (наказ МОЗ від 13.11.2020 № 2619)¹⁸; КНП "ЦПМСД Шахівської сільської ради" (наказ МОЗ від 22.01.2021 № 110)¹⁹; ТОВ "ОФТАЛЬМІК ПЛЮС" (наказ МОЗ від 12.11.2021 № 2509)²⁰. З цієї причини Державна регуляторна служба України своїми розпорядженнями від 04.02.2021 № 2, від 31.03.2021 № 14 і від 22.12.2021 № 85 відповідно зобов'язала МОЗ скасувати вказані накази.

Довідково. На виконання цих розпоряджень Державної регуляторної служби України МОЗ видано накази від 12.02.2021 № 246 "Про скасування наказу Міністерства охорони здоров'я України від 11.11.2020 № 2619", від 07.04.2021 № 654 "Про скасування наказу Міністерства охорони здоров'я України від 22.01.2021 № 110", від 30.12.2021 № 2942 "Про внесення змін до наказу Міністерства охорони здоров'я України від 12.11.2021 № 2509".

Вибірковим аналізом матеріалів проведених МОЗ заходів державного нагляду (контролю) встановлено, що **МОЗ не впроваджено належного контролю за виконанням виданих ним розпоряджень** про усунення порушень, виявлених під час здійснення заходу державного нагляду (контролю) щодо дотримання суб'єктом господарювання вимог законодавства у сфері господарської діяльності з медичної практики, що підлягає ліцензуванню, **що створило ризики неповного усунення встановлених порушень ліцензійних умов, зокрема:**

– до ліцензійної справи КНП "Заставнівський районний центр первинної медико-санітарної допомоги" не долучено матеріалів щодо стану виконання розпорядження МОЗ від 25.02.2020 № 17/172 про усунення 7 недоліків та порушень, виявлених під час здійснення контрольного заходу;

¹⁸ Частина п'ятої, шостої статті 19 Закону № 222 та абзацу шостого частини п'ятнадцятої статті 4, частини шостої статті 7, абзаців першого, другого, десятого частини другої статті 8 Закону № 877.

¹⁹ Частини шостої статті 19 Закону № 222 та абзаців шостого, сьомого статті 3, частини шостої статті 7, абзаців першого, другого, десятого частини другої статті 8 Закону № 877.

²⁰ Абзацу другого частини третьої, частини шостої статті 19 Закону № 222 та абзаців шостого, сьомого статті 3, абзацу одинадцятого частини першої статті 6, частини шостої статті 7, абзаців першого, другого, десятого частини другої статті 8 Закону № 877.

– Комунальним закладом Київської обласної ради "Київська обласна клінічна лікарня" частково виконано розпорядження МОЗ від 05.02.2020 №17/170 щодо усунення 8 порушень ліцензійних умов. Листом від 29.05.2020 № 780 об'єкт нагляду повідомив МОЗ про виконання пунктів 1–3, 7, 8 розпорядження, про стан виконання пунктів 4–6 не повідомлено;

– КНП Переяслав-Хмельницької районної ради "Переяслав-Хмельницька центральна районна лікарня" частково виконано розпорядження МОЗ від 19.02.2020 № 17/171 щодо усунення 7 порушень ліцензійних умов. Листом від 30.03.2020 № 396 об'єкт нагляду повідомив МОЗ про виконання пунктів 1–5 розпорядження, про стан виконання пунктів 6–7 не повідомлено.

При цьому МОЗ не надано матеріалів (документів), які б свідчили про проведення Міністерством додаткових заходів, спрямованих на забезпечення виконання вказаними ліцензіатами розпоряджень про усунення порушень.

Крім того, встановлені випадки надання МОЗ до Мінекономіки неповної та недостовірної звітності про результати контрольно-наглядової діяльності за 2020 рік. Так, у звіті, надісланому листом від 13.04.2021 № 17-02/11321/2-21, не заповнені графи звітної таблиці 34, 35 і 37²¹ за наявності необхідних даних; у звіті, надісланому листом від 05.07.2022 № 3632-06/45171-03, вказана неправильна кількість проведених контрольних заходів (150 замість 149).

Таким чином, **МОЗ не створено ризикоорієнтованої системи відбору закладів охорони здоров'я для проведення заходів державного нагляду (контролю) та не забезпечено публічного доступу до результатів такого відбору, чим не дотримано положень Методики № 342.**

Протягом 2020–2021 років та I півріччя 2022 року перевірки було охоплено не більше 1 відс. загальної кількості ліцензіатів, при цьому законодавчих можливостей для контролю за діяльністю закладів охорони здоров'я з високим ризиком провадження господарської діяльності, передбачених пунктом 3 розділу II "Прикінцеві та перехідні положення" Закону № 533, не використано. Не забезпечено належного моніторингу стану виконання порушниками розпоряджень МОЗ щодо усунення виявлених випадків порушень ліцензійних умов, що вплинуло на ефективність проведених контрольних заходів.

²¹ Графи 34 "Кількість наданих приписів щодо усунення порушень", 35 "Кількість виконаних суб'єктами господарювання приписів щодо усунення порушень"; 37 "Кількість застосованих заходів щодо припинення виробництва (виготовлення) або реалізації продукції, виконання робіт, надання послуг суб'єктами господарювання повністю або частково (рішень суду)".

4. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ ПОВНОВАЖЕНЬ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАННЯ ПОСЛУГ З ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

4.1. Оцінка стану реєстрації та обліку суб'єктів господарювання, які користувалися податковими пільгами з податку на додану вартість при здійсненні операцій з постачання послуг з охорони здоров'я

Вимоги щодо реєстрації осіб як платників ПДВ та порядок їх реєстрації встановлені статтями 181–183 Податкового кодексу.

Пунктом 2.1 розділу II Положення № 1130 передбачено створення Реєстру платників ПДВ – автоматизованого банку даних відповідно до пункту 183.12 статті 183 розділу V Податкового кодексу для забезпечення реєстрації та єдиного обліку платників ПДВ; визначення єдиних принципів ідентифікації платників ПДВ; здійснення контролю за справлянням ПДВ та організації суцільного й вибіркового аналізу. При цьому організацію роботи з реєстрації та обліку платників ПДВ забезпечують територіальні органи ДПС, на території яких перебувають такі платники (пункт 2.5 розділу II Положення № 1130).

Аналізом встановлено, що вказаними нормами Податкового кодексу і Положення № 1130 **не передбачено ведення окремого обліку платників ПДВ за видами діяльності**, зокрема за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я, або внесення до реєстру платників ПДВ інформації про податкові пільги, надані платникам ПДВ. При цьому один і той же платник може застосовувати різні ставки ПДВ, які залежать від виду послуги чи товару і які не пов'язуються із реєстрацією. Відповідно, **платники податків, які протягом періоду, що аналізувався, здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я із застосуванням податкової пільги за кодом 14060409, реєструвалися й обліковувалися в реєстрі платників ПДВ у загальному порядку.**

Довідково. За поясненнями ДПС, контролюючими органами протягом періоду, що аналізувався, здійснювалася реєстрація платниками ПДВ осіб, визначених підпунктом 14.1.139 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу, які відповідали критеріям, передбаченим статтею 181 або 182 розділу V Податкового кодексу, та у порядку, встановленому статтею 183 цього розділу.

Відповідно до пункту 181.1 статті 181 розділу V Податкового кодексу у разі, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом, у тому числі операцій з постачання товарів/послуг з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі (зокрема, але не виключно шляхом встановлення спеціального застосунку або додатка на смартфонах, планшетах чи інших цифрових пристроях), нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 гривень (без урахування ПДВ), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених статтею 183 цього Кодексу, крім особи, яка є платником єдиного податку першої – третьої груп.

Аналізом встановлено, що у переважної більшості СГ, які згідно із визначеними у них КВЕД мали напрям діяльності у сфері охорони здоров'я, не було ліцензії з медичної практики. Так, за даними ДПС, протягом періоду, що аналізувався, на обліку в її територіальних органах перебували від 84 141 СГ (на 01.01.2020) до 98 843 СГ (на 01.07.2022) – платників податків, у яких одним із видів економічної діяльності зазначено КВЕД 86 "Охорона здоров'я", з них менше чверті мали ліцензії з медичної практики. При цьому із загальної кількості СГ, які отримали ліцензії з медичної практики, в середньому тільки близько половини були зареєстровані платниками ПДВ, з яких користувались податковою пільгою за кодом 14060409 – менше третини (табл. 4).

Таблиця 4

Аналіз кількості СГ, які згідно із КВЕД мали напрям діяльності у сфері охорони здоров'я та відповідні ліцензії, а також були зареєстрованими платниками ПДВ та застосовували податкову пільгу за кодом 14060409

Показник/станом на:	01.01.2020	01.01.2021	01.01.2022	01.07.2022	% приросту
1. К-ть СГ, які згідно з КВЕД мали напрям діяльності у сфері охорони здоров'я	84 141	90 946	98 843	98 843	17,5
у тому числі:					
юридичні особи	37 335	39 192	41 601	41 601	11,4
питома вага, %	44,4	43,1	42,1	42,1	–
фізичні особи	46 806	51 754	57 242	57 242	22,3
питома вага, %	55,6	56,9	57,9	57,9	–
- з них ФОП	44 107	48 962	54 140	55 865	26,7
2. К-ть СГ, які мали ліцензії з медичної практики	16 550	19 602	22 929	23 441	41,6
питома вага до показника 1, %	19,7	21,6	23,2	23,7	–
3. К-ть СГ – платників ПДВ, всього	8 572	9 646	9 815	9 741	13,6
питома вага до показника 1, %	10,2	10,6	9,9	9,9	–
питома вага до показника 2, %	51,8	49,2	42,8	41,6	–
у тому числі:					
3.1. юридичні особи	8 354	9 439	9 594	9 521	14,0
питома вага, %	97,5	97,9	97,7	97,7	–
3.2 фізичні особи	218	207	221	220	0,9
питома вага, %	2,5	2,1	2,3	2,3	–
- з них ФОП	124	149	173	187	50,8
4. К-ть платників ПДВ, які застосовували податкову пільгу з ПДВ	1 609	2 562	2 885	2 752	71,0
% від зареєстрованих платників ПДВ	18,8	26,6	29,4	28,3	–

Питома вага юридичних осіб у загальній структурі зареєстрованих СГ – платників податків, які мали право надавати послуги з охорони здоров'я, в середньому становила **42,9 відс.**, а в зареєстрованих платниками ПДВ у цій сфері – **97,7 відсотка**. Отже, **відсоток фізичних осіб, у тому числі ФОП, які реєструвалися платниками ПДВ, був незначним.**

Кількість платників ПДВ, які застосовували податкову пільгу за кодом 14060409 протягом 2020 року порівняно з попереднім роком зросла на 59,2 відс., 2021 року – на 12,6 відс., а протягом I півріччя 2022 року зменшилась на 4,6 відсотка.

Найбільша кількість СГ, які застосовували в цей період податкову пільгу за кодом 14060409, перебувала на обліку в ГУ ДПС у м. Києві та Харківській області – по 7,2 відс., у Дніпропетровській – 7,1 відс., у Львівській – 5,3 відсотка.

Таким чином, платники ПДВ, які протягом 2020–2021 років та I півріччя 2022 року застосовували податкову пільгу за кодом 14060409, реєструвалися й обліковувалися в реєстрі платників ПДВ у загальному порядку. При цьому бази даних ДПС дають змогу здійснювати аналіз кількості СГ, які згідно із КВЕД мали напрям діяльності у сфері охорони здоров'я, а також платників ПДВ, які застосовували вказану пільгу.

4.2. Оцінка стану ведення обліку пільг з податку на додану вартість при здійсненні операцій з постачання послуг з охорони здоров'я та формування зведеної інформації

Постановою КМУ від 31.10.2018 № 891 "Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1233" внесені зміни до Порядку № 1233, згідно з якими з 01.01.2020 виключено положення щодо складання і подання СГ, який не сплачує податки та збори у зв'язку з отриманням податкових пільг, звіту про суми податкових пільг.

Одночасно пункт 2 Порядку № 1233 викладено в новій редакції: СГ, що не сплачує податки та збори у зв'язку з отриманням податкових пільг, веде облік сум таких пільг та відображає інформацію про суми податкових пільг у податковій звітності, що подається контролюючому органу у строки, встановлені Податковим кодексом.

Отже, протягом періоду, що аналізувався, формою звітності щодо наданих пільг з ПДВ була декларація з ПДВ.

Відповідно до Порядку № 21 сума ПДВ, яка не сплачена до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги, вказується платником податків у таблиці 2 додатка 5 до декларації з ПДВ (до 01.03.2021 – у додатку 6 до декларації з ПДВ²²) та розраховується за визначеним алгоритмом окремо для кожної з податкових пільг.

Слід зазначити, що наказом Мінфіну № 734 внесено зміни до форми та порядку заповнення декларації з ПДВ, відповідно до яких у рядку 5.1 (з рядка 5) вказуються обсяги операцій (з урахуванням коригування), які звільнені від оподаткування. Коригування обсягів за такими операціями окремо відображається у рядку 5.1.1.

У Розділі V¹ Порядку № 21 встановлена формула²³, за якою здійснюється визначення сум ПДВ, не сплаченого до державного бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг.

Крім того, Порядком № 21 передбачено заповнення таблиці 2 додатка 5 до декларації з ПДВ для деталізації показників рядка 5.1 декларації з ПДВ,

²² Наказом Мінфіну № 734 внесено зміни до форми податкової декларації з ПДВ, затвердженої наказом Мінфіну № 21, шляхом викладення її у новій редакції (набрав чинності з 01.03.2021).

²³ Сума податкових пільг з ПДВ = обсяг пільгових операцій × 20 % – (обсяг придбання з ПДВ 20 % + обсяг придбання з ПДВ 7 % + обсяг придбання з ПДВ 0 % + обсяг придбання з ПДВ 14%) × 20 %.

якщо пільгові операції здійснені у звітному періоді.

У свою чергу саме в таблиці 2 додатка 5 до декларації з ПДВ зазначаються показники цієї формули, відповідно до яких повинен здійснюватися розрахунок ПДВ, не сплаченого до державного бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, тобто **деталізуються обсяги здійснених операцій, звільнених від оподаткування ПДВ, а також обсяги придбання товарів та послуг, використаних для здійснення таких операцій**. На обсяги відповідних використаних товарів та послуг згідно з пунктом 198.5 статті 198 та пункту 199.1 статті 199 Податкового кодексу нараховуються податкові зобов'язання.

Довідково. Деталізація зазначених податкових зобов'язань на використані товари та послуги, а також їх коригування передбачені в додатках 1 і 6 до декларації з ПДВ.

Такий порядок декларування операцій, звільнених від оподаткування ПДВ, призводить до того, що **обсяг ПДВ, не сплачений до державного бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги, може мати від'ємне значення**. Відповідне роз'яснення оприлюднено на офіційній сторінці ГУ ДПС в Одеській області²⁴.

Довідково. Зокрема, в цьому роз'ясненні зазначено: якщо суми коригувань, здійснених у звітному періоді, які передбачають зменшення обсягів постачання за операціями, звільненими від оподаткування, перевищують обсяги звільнених від ПДВ операцій, здійснених у такому звітному періоді, то при розрахунку суми ПДВ, не сплаченого до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги, такий показник може мати від'ємне значення. Крім того, у разі виправлення помилок, допущених у таблиці 2 додатка 5 до декларації з ПДВ, яке проводиться шляхом подання уточнюючого розрахунку податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок, до якого додається додаток 5 до декларації з ПДВ з відміткою "уточнюючий" (в якому помилка виправляється методом "сторно"), також може виникати від'ємне значення суми ПДВ, не сплаченого до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги.

При цьому згідно з абзацом другим пункту 192.1 статті 192 Податкового кодексу розрахунок коригування до податкової накладної не може бути зареєстрований в ЄРПН пізніше 1095 календарних днів з дати складання податкової накладної, до якої складений такий розрахунок коригування.

Так, аналіз інформації, сформованої на підставі звітів ДПС про суми наданих податкових пільг, сформованих на виконання пункту 3 частини третьої статті 60 Бюджетного кодексу, засвідчив, що у I півріччі 2022 року **43 платники податків задекларували податкову пільгу за кодом 14060409 з від'ємним значенням на загальну суму 91,0 млн гривень**. У 2020 і 2021 роки таких платників не виявлено.

Поряд з цим аналізом у ГУ ДПС у Дніпропетровській області встановлено в періоді, що аналізувався, **127 випадків** декларування від'ємного значення податкової пільги з ПДВ на загальну суму **27,8 млн грн**, зокрема, в 2020 році 21 платником (37 випадки) на суму 2,2 млн грн, у 2021 році – 21 (65 випадків) на 14,6 млн грн, у I півріччі 2022 року – 17 (25 випадків) на 11,0 млн гривень.

Аналізом у ГУ ДПС у Полтавській області, проведеним територіальним управлінням Рахункової палати по Харківській та Сумській областях (у м. Харків), виявлено **три платника**, в яких за I півріччя 2022 року обліковувалося від'ємне значення розрахованої податкової пільги з ПДВ за

²⁴ <https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/499713.html>

кодом 14060409 на загальну суму **862,0 тис. грн**, у ГУ ДПС у Львівській області, проведеним територіальним управлінням Рахункової палати по Львівській, Волинській та Тернопільській областях (у м. Львів), виявлено **два випадки** відображення закладами охорони здоров'я – платниками ПДВ в додатку 5 до декларації з ПДВ умовно розрахованого від'ємного значення суми податкової пільги за кодом 14060409 на загальну суму **41,7 тис. гривень**.

Довідково. За поясненнями ГУ ДПС у Львівській області, умовно розрахована сума ПДВ, не сплаченого до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги, у податковій декларації з ПДВ не відображалася та не враховувалася при здійсненні розрахунку суми, що підлягала сплаті до бюджету. У декларації з ПДВ зазначався обсяг операцій з постачання товарів (робіт/послуг) (без ПДВ), оскільки зазначені операції звільнені від оподаткування ПДВ відповідно до підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу.

При цьому за результатами повного звітного року на дату формування ДПС звітів про суми наданих податкових пільг, включаючи втрати доходів бюджету від їх надання, таке від'ємне значення ПДВ, не сплаченого до державного бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги, у відповідних платників може бути відсутнє. Зазначене свідчить, що **чинний порядок декларування обсягу операцій, звільнених від оподаткування ПДВ, та умовно розрахованого обсягу ПДВ, не сплаченого до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги, може призводити до викривлення показників звітів, які формуються ДПС за окремий звітний період на виконання пункту 3 частини третьої статті 60 Бюджетного кодексу.** Зокрема, в окремому звітному періоді обсяг податкових пільг, отриманий платником, може бути зменшений (збільшений) за рахунок коригування відповідних показників попередніх звітних періодів. Крім того, показники звітів ДПС можуть змінюватись після їх подання у зв'язку зі складанням розрахунків коригування до податкових накладних, а також поданням уточнюючих податкових декларацій.

Довідково. За поясненнями, наданими Мінфіном, сума ПДВ, не сплачена до державного бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги, повинна мати позитивне значення або дорівнювати нулю, що відповідає самій суті застосування податкової пільги.

Водночас у разі декларування платниками податку за попередні звітні (податкові) періоди зменшення обсягів операцій з постачання товарів/послуг, звільнених від оподаткування, шляхом коригування таких операцій та/або виправлення платниками податку помилок, допущених у таблиці 2 додатка 5 до декларації з ПДВ, яке проводиться шляхом подання платником ПДВ уточнюючого розрахунку податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок, до якого додається додаток 5 з відміткою "уточнюючий", може виникати від'ємне значення показника суми ПДВ, не сплаченої до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги.

Таке від'ємне значення не впливає на загальну суму втрат бюджету в цілому за наданою податковою пільгою з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я, якщо податкова пільга і таке від'ємне значення виникли в тому ж самому періоді, за який вираховується така загальна сума втрат бюджету.

Таким чином, при здійсненні аналізу правильності розрахунку ПДВ, не сплаченого у зв'язку з отриманням податкової пільги, за встановленою формулою, виникають певні труднощі, оскільки таблиця 2 додатка 5 до декларації з ПДВ заповнюється при здійсненні пільгових операцій у звітному періоді, при цьому в графах 6–9 цієї таблиці відображаються обсяги операцій з придбання у поточному та попередніх звітних (податкових) періодах товарів/послуг, які у поточному звітному (податковому) періоді використані в пільгових операціях з постачання товарів/послуг.

Отже, внаслідок невстановлення в таблиці 2 додатка 5 до декларації з ПДВ прямого зв'язку обсягів пільгових операцій, здійснених у звітному періоді, з обсягами товарів, робіт, послуг, використаних у цьому періоді для здійснення таких пільгових операцій, можливе викривлення в частині повноти і своєчасності нарахування податкових зобов'язань на такі обсяги використаних товарів, робіт, послуг, що не відповідає положенням пункту 198.5 статті 198 Податкового кодексу. Зазначене ускладнює контроль за нарахуванням податкових зобов'язань на такі використані товари (роботи/послуги), а отже, є ризики заниження податкового зобов'язання з ПДВ.

Встановлено, що питома вага задекларованих платниками ПДВ, які здійснювали постачання послуг з охорони здоров'я, обсягів операцій, звільнених від оподаткування ПДВ відповідно до підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу, становила в 2020 році **85 відс.**, у 2021 році – **82 відс.** та в I півріччі 2022 року – **93 відс.** обсягу всіх операцій, що звільнялись від оподаткування ПДВ згідно з Податковим кодексом (додаток 1).

За результатами аналізу узагальнених показників декларацій з ПДВ СГ, які здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я, **встановлено суттєву різницю між темпами приросту загальних обсягів операцій**, звільнених від оподаткування ПДВ, в тому числі проведених у відповідному звітному періоді (рядок 5.1 декларації з ПДВ), **та обсягів коригування таких операцій**, зазначених окремо в рядку 5.1.1 декларації з ПДВ.

Зокрема, у 2021 році порівняно з 2020 роком обсяги операцій, звільнених від оподаткування ПДВ (рядок 5.1 декларації з ПДВ), зросли **на 55,4 млн грн, або на 55 відс.**²⁵, водночас обсяги коригування таких операцій (рядок 5.1.1 декларації з ПДВ) збільшились **на 952,7 млн грн, або в 6 187,3 рази**²⁶.

У I півріччі 2022 року порівняно з аналогічним періодом 2021 року обсяги операцій, звільнених від оподаткування ПДВ (рядок 5.1 декларації з ПДВ), зменшились **на 6 001,4 млн грн, або на 8,8 відс.**²⁷, тоді як обсяги коригування таких операцій (рядок 5.1.1 декларації з ПДВ) зросли **на 24,9 млн грн, або на 5,0 відсотка**²⁸.

Крім того, аналіз обсягів операцій, звільнених від оподаткування ПДВ, при нарахуванні податкової пільги за кодом 14060409 відповідно до додатка 5 до декларації з ПДВ **з урахуванням уточнюючих розрахунків** свідчить, що обсяги цих операцій в 2021 році порівняно з 2020 роком зросли **на 50 відс.**, обсяги не сплаченого до бюджету ПДВ у зв'язку з отриманням вказаної податкової пільги – **на 46 відсотка**. Водночас обсяги операцій з придбання товарів/послуг, використаних для надання таких послуг за основною ставкою ПДВ, зросли **на 71 відс.**, за ставкою 7 % – **на 43 відс.**, за ставкою 0 % або звільнених від оподаткування – **96 відс.** (додаток 2).

У I півріччі 2022 року порівняно з показниками I півріччя 2021 року обсяги операцій, звільнених від оподаткування ПДВ, зменшились **на 5 відс.**, обсяги не сплаченого до бюджету ПДВ збільшились **на 4 відс.**, обсяги операцій з придбання товарів/послуг, використаних для надання таких послуг,

²⁵ 155 604 903 - 100 160 294 = 55 444,6 тис. гривень.

²⁶ 952 842 – 154 = 952 688 тис. гривень.

²⁷ 62 186 197 – 68 187 563 = - 6 001 366 тис. гривень.

²⁸ 519 843 – 494 904 = 24 939 тис. гривень

зменшилися: за основною ставкою ПДВ – на 24 відс., за ставкою 7 % – на 44 відс., за нульовою ставкою або звільнених від оподаткування – на 68 відс., за ставкою 14 % – на 15 відсотків.

Отже, **розбіжності щодо темпів збільшення/зменшення обсягів операцій**, звільнених від оподаткування відповідно до підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу, та операцій з придбання товарів та послуг, використаних для надання таких операцій, **можуть свідчити про ризики допущення помилок при заповненні платниками показників додатка 5 до декларації з ПДВ, а також неналежного контролю органів ДПС за правильністю складання податкової звітності з ПДВ, а отже, наявні ризики зниження сум ПДВ, що підлягають сплаті до бюджету.**

За даними ДПС, відповідно до звітів про суми податкових пільг²⁹ **обсяг отриманих податкових пільг за кодом 14060409** протягом 2020–2021 років та I півріччя 2022 року загалом **становив 42 121,4 млн грн** (табл. 5). При цьому обсяги отриманих у 2020 році зазначених пільг порівняно з попереднім роком збільшилися в 2,8 раза, у 2021 році – **на 46,7 відс.**, а в I півріччі 2022 року становили **49,8 відс.** річного обсягу 2021 року.

Таблиця 5

Аналіз даних ДПС про обсяги податкових пільг за кодом 14060409, отриманих СГ, які здійснювали операції з надання послуг з охорони здоров'я

млн грн

Джерело інформації		2019 р.	2020 р.	2021 р.	I півріччя 2022 р.	Разом 2020–2021 р. та I півріччя 2022 р.
Звіти про суми податкових пільг	Обсяг пільг (млн грн)	4 737,1	13 173,8	19 329,8	9 617,8	42 121,4
	Кількість пільговиків	1 674*	2 562	2 885	2 752	X
Додаток 5 до декларацій з ПДВ (з урахуванням уточнюючих розрахунків), обсяг пільг (млн грн)		–	13 633,9	19 968,2	10 132,7	43 734,80
Різниця обсягу пільг між джерелами інформації	млн грн	–	460,1	638,4	514,9	1 613,4
	%	–	3,5	3,3	5,4	3,8

* Станом на 01.01.2020 кількість пільговиків становила 1 609 СГ (табл. 4).

При аналізі даних ДПС про обсяги податкової пільги за кодом 14060409, зазначених платниками ПДВ в додатку 5 до декларації з ПДВ (з урахуванням уточнюючих розрахунків), встановлено суттєве перевищення над даними звітів про суми податкових пільг, складених ДПС. Так, за період, що аналізувався, ці **розбіжності становили 1 613,4 млн грн**, що свідчить про **похибки при складанні вказаної звітності.**

Зокрема, за результатами аналізу в ГУ ДПС у Дніпропетровській області встановлено, що узагальнені **обсяги звільнених від оподаткування операцій з постачання послуг з охорони здоров'я** відповідно до додатка 5 до декларації з ПДВ (з урахуванням уточнень) у 2020 році становили **4 531,6 млн грн**, у 2021 році – **7 502,6 млн грн**, у I півріччі 2022 року – **4 334,8 млн гривень**. Сума ПДВ, не сплачена до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги за кодом 14060409, становила відповідно до:

²⁹ Затверджені наказами ДПС від 15.09.2020 № 500 "Про затвердження форм та порядків формування звітів", від 29.12.2020 № 763 "Про порядок формування Звіту про податкові пільги та Довідників податкових пільг".

- додатка 5 до декларації з ПДВ у 2020 році – **879,7 млн грн**, у 2021 році – **1 426,2 млн грн**, у I півріччі 2022 року – **829,4 млн грн**;
- звіту про суми податкових пільг у 2020 році – **842,5 млн грн**, у 2021 році – **1 415,9 млн грн**, у I півріччі 2022 року – **800,8 млн гривень**.

При цьому сума ПДВ, не сплачена до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги за кодом 14060409, визначена у додатку 5 до декларації з ПДВ, **суттєво більша за вказану** в звітах про суми податкових пільг, сформованих ДПС станом на **01.01.2021, 01.01.2022, 01.07.2022** – на **37,2, 10,3 і 27,8 млн грн** відповідно.

Встановлено, що **вказані розбіжності спричинені зазначенням неправильних даних**, як при заповненні платниками ПДВ додатка 5 до декларації з ПДВ, так і при складанні звітів про суми податкових пільг. Зокрема, показники, наведені в додатку 5 до декларації з ПДВ, в окремих випадках **були завищені**. Вказане відбувалося внаслідок подання платниками ПДВ уточнюючих розрахунків із виправленням помилок не методом "сторно", а шляхом зазначення правильної суми пільги в повному обсязі, що призводило до розбіжностей (задвоєння) з показниками декларації³⁰. Поряд з цим неправильне визначення сум податкових пільг за кодом 14060409 у звітах про суми податкових пільг пов'язане, зокрема, з тим, що запроваджений ДПС механізм формування показників вказаної звітності **не передбачає зміни показників у зв'язку з поданням платником уточнюючих розрахунків**.

Загалом закладами охорони здоров'я подано до ГУ ДПС у Дніпропетровській області за податкові періоди 2020 року **280** уточнених додатків 5 до декларації з ПДВ, 2021 року – **159**, I півріччя 2022 року – **37**.

Результати вибіркового аналізу засвідчили, що внаслідок уточнення сум податкової пільги за кодом 14060409 за 2020 рік **лише трьома закладами охорони здоров'я** її обсяги збільшилися на **4,4 млн грн**, за 2021 рік – двома – на **5,1 млн грн**, одним закладом зменшилися на **86,0 тис. гривень**.

За поясненнями ГУ ДПС у Дніпропетровській області, відхилення у сумах податкових пільг за кодом 14060409 **спричинені, зокрема, виникненням її від'ємного значення** через неможливість виокремлення платниками ПДВ обсягів пільгових операцій із загального обсягу придбання товарів/послуг, здійснених у поточному та попередніх звітних періодах. За таких умов на рівні ДПС, у разі виникнення від'ємного значення цієї пільги, **зазначені суми враховувалися зі знаком "+" або зменшувалось їх позитивне значення**.

Довідково. Наприклад, КП "Міжобласний центр медичної генетики і пренатальної діагностики імені П.М. Веропотвеляна" Дніпропетровської обласної ради³¹ (код 25843751) щомісячно у 2020 і 2021 роках декларувало від'ємні значення пільги з ПДВ (за виключенням лютого 2021 року). За таких умов підприємством отримано податкову пільгу за кодом 14060409 за 2021 рік у розмірі 535,8 тис. гривень. Натомість у звіті про суми податкових пільг станом на 01.01.2021 і 01.01.2022 вказано про отримання цієї пільги у розмірі 272,1 і 2 512,9 тис. грн відповідно, чим завищено фактичні показники податкової пільги за кодом 14060409 на 272,1 і 1 977,1 тис. грн відповідно.

Також під час аналізу в ГУ ДПС у Вінницькій області територіальним управлінням Рахункової палати по Вінницькій, Кіровоградській та Хмельницькій областях (у м. Вінниця) встановлено окремі **випадки розбіжностей між**

³⁰ Відповідно до інформації посадової особи ГУ ДПС у Дніпропетровській області.

³¹ Почало надавати послуги з охорони здоров'я з грудня 2020 року.

обсягами задекларованих податкових пільг за кодом 14060409, відображеними в додатку 5 до декларації з ПДВ, звіті про суми податкових пільг та зведених інформації про суми податкових пільг у розрізі платників³². Так, за даними звіту про суми податкових пільг за 2020 рік сума податкових пільг за кодом 14060409 на **34,9 млн грн** менша, ніж сума задекларованих пільг у податкових деклараціях з ПДВ. При цьому за 2021 рік за даними звіту про суми податкових пільг сума податкової пільги за кодом 14060409 на **110,4 млн грн** більша показників, задекларованих платниками у податковій звітності з ПДВ.

Причиною вказаних розбіжностей є **неврахування при формуванні звітів про суми податкових пільг уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань з ПДВ**, поданих СГ у зв'язку з виправленням ними самостійно виявлених помилок як для збільшення, так і зменшення суми ПДВ, не сплаченої до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги за кодом 14060409. Загалом встановлено **19 випадків заниження** у звітах про суми податкових пільг за 2020–2021 роки та I півріччя 2022 року податкової пільги за кодом 14060409 на суму **58,6 млн гривень**.

Довідково. За поясненням ГУ ДПС у Вінницькій області, у зв'язку із недоопрацюванням ДПС програмного забезпечення, на цей час немає можливості формувати звіти про суми податкових пільг на рівні ГУ ДПС в областях. При цьому ДПС щоквартально направляє сформовані звіти до ГУ.

Отже, **недосконалість програмного забезпечення** для формування звітів про суми податкових пільг на рівні територіальних органів ДПС призвела до викривлення показників у таких звітах, зокрема податкової пільги за кодом 14060409.

Таким чином, **недекларування окремими СГ сум ПДВ з обсягів операцій, звільнених від оподаткування, допущення помилок при формуванні додатка 5 до декларації з ПДВ, а також недосконалість програмного забезпечення, за допомогою якого здійснюється формування звітів про суми податкових пільг на рівні територіальних органів ДПС, створювали ризики викривлення узагальнених даних ДПС про обсяги отриманих податкових пільг з ПДВ, у тому числі за кодом 14060409.**

4.3. Аналіз та оцінка стану виконання органами державної податкової служби контролю за правомірністю отримання податкових пільг з податку на додану вартість при здійсненні операцій з постачання послуг з охорони здоров'я

Контроль за обґрунтованістю застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я та наявністю ліцензій на провадження медичної практики здійснювався територіальними органами ДПС під час проведення камеральних та документальних перевірок.

Законом № 533 (із змінами) підрозділ 10 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу доповнено підпунктом 52², відповідно до якого **установлено мораторій на проведення документальних перевірок на період з 18.03.2020 по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), крім документальних**

³² До аналізу взяті витяги з ЄРПН за грудень 2020 року та січень 2021 року.

позапланових перевірок, що проводяться за зверненням платника податків, та документальних позапланових перевірок з підстав, визначених підпунктами 78.1.7 та 78.1.8 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу.

Відповідно до пункту 4 розділу II "Прикінцеві положення" Закону України від 17.09.2020 № 909 "Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2020 рік" постановою № 89 скорочено строк дії мораторію на окремі перевірки юридичних осіб, зокрема, тимчасово зупинені документальні та фактичні перевірки, що були розпочаті до 18.03.2020 та не були завершеними; документальні позапланові перевірки з підстав, визначених підпунктами 78.1.1 та/або 78.1.4, 78.1.12, 78.1.14, 78.1.15, 78.1.16 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу.

У 2022 році дію пункту 52² підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу зупинено на період дії воєнного, надзвичайного стану відповідно до пункту 2 розділу II Закону № 2120.

Водночас у зв'язку із запровадженням воєнного стану в Україні з 24.02.2022, підрозділ 10 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу доповнено підпунктом 69.2, відповідно до якого податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті зупиняються, крім, зокрема: камеральних перевірок (абзац набрав чинності з 02.06.2022 в частині камеральних перевірок декларацій та уточнюючих розрахунків (у разі подання), до яких подано заяву про повернення суми бюджетного відшкодування); документальних позапланових перевірок, що проводяться за зверненням платника податків та/або з підстав, визначених підпунктами 78.1.7 та 78.1.8 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу, фактичних перевірок.

Довідково. Протягом 2022 року до підпункту 69.2 пункту 69 підрозділу 10 Розділу XX Податкового кодексу декілька разів вносились зміни щодо дозволених видів перевірок, зокрема:

– з 07.03.2022 по 16.03.2022 – податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються (в редакції Закону України від 03.03.2022 № 2118 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану");

– з 17.03.2022 по 04.04.2022 – податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються, крім: камеральних перевірок декларацій або уточнюючих розрахунків (у разі їх подання), до яких подано заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, показники яких сформовані на підставі податкових накладних та/або розрахунків коригування, складених та зареєстрованих в ЄРПН, та/або митних декларацій, за виключенням товарів (продукції), визначених підпунктами 215.3.1, 215.3.2, 215.3.2¹ та 215.3.3¹ пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу; фактичних перевірок (в редакції Закону № 2120);

– з 05.04.2022 по 26.05.2022 – податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються, крім: камеральних перевірок декларацій або уточнюючих розрахунків (у разі їх подання), до яких подано заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, показники яких сформовані на підставі податкових накладних та/або розрахунків коригування, складених та зареєстрованих в ЄРПН, та/або митних декларацій, за виключенням товарів (продукції), визначених підпунктами 215.3.1, 215.3.2, 215.3.2-1 та 215.3.3-1 пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу; камеральних перевірок податкових декларацій платників єдиного податку четвертої групи; фактичних перевірок (в редакції Закону № 2120 зі змінами, внесеними Законом України від 24.03.2022 № 2142 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану");

– з 27.05.2022 по час завершення аналізу – податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються, крім: камеральних перевірок; документальних позапланових перевірок, що проводяться на звернення платника податків та/або з підстав,

визначених підпунктами 78.1.7 та 78.1.8 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу, та/або документальних позапланових перевірок платників податків, за якими отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником валютного законодавства в частині дотримання граничних строків надходження товарів за імпортними операціями та/або валютної виручки за експортними операціями; фактичних перевірок.

Камеральні податкові перевірки податкових декларацій з ПДВ та уточнюючих розрахунків до них за звітні податкові періоди:

– лютий, березень, квітень, травень 2022 року – розпочинаються на наступний день після 20.07.2022 та завершуються не пізніше 20.09.2022;

– червень, липень 2022 року – розпочинаються на наступний день після 20.08.2022 та завершуються не пізніше 20.10.2022.

Подані уточнюючі розрахунки до податкових декларацій з ПДВ за звітні податкові періоди до лютого 2022 року перевіряються у строк, визначений цим пунктом для звітного періоду, на який припадає день подання такого уточнюючого розрахунку (в редакції Закону України від 12.05.2022 № 2260 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану").

4.3.1. Аналіз та оцінка стану проведення органами державної податкової служби камеральних перевірок податкової звітності з податку на додану вартість, поданої суб'єктами господарювання, які отримували податкові пільги при здійсненні операцій з постачання послуг з охорони здоров'я

За результатами проведених протягом 2020–2021 років та I півріччя 2022 року **2 185 камеральних перевірок** донараховано грошових зобов'язань з ПДВ на суму **191,7 млн грн**, з них узгоджено **42,3 млн грн**, або **22,1 відс.** донарахованих сум (табл. 6).

Таблиця 6

Аналіз результатів проведених камеральних перевірок звітності з ПДВ, поданої СГ, які здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	I півріччя 2022 р.	Всього 2020 р. – I півріччя 2022 р.
Кількість камеральних перевірок, за якими встановлено порушення	1 437	1 279	730	176	2 185
Нараховано грошових зобов'язань, всього, у тому числі (тис. грн):	59 283,4	183 469,5	7 754,6	459,8	191 683,8
ПДВ (тис. грн)	835,4	835,1	35,4	3,9	874,4
штрафних санкцій (тис. грн)	58 448,0	182 634,4	7 719,2	455,9	190 809,5
Узгоджені грошові зобов'язання, всього, у тому числі (тис. грн)	39 479,8	40 508,0	1 324,6	432,9	42 265,5
ПДВ (тис. грн)	835,4	54,1	24,3	3,8	82,2
штрафних санкцій (тис. грн)	38 644,4	40 453,9	1 300,3	429,1	42 183,3
Рівень узгодження нарахованих грошових зобов'язань, всього, у тому числі (відс.):	66,6	22,1	17,1	94,1	22,0
ПДВ (відс.)	100,0	6,5	68,6	97,4	9,4
штрафних санкцій (відс.)	66,1	22,2	16,8	94,1	22,1

Слід зазначити, що ДПС окремого обліку надходження коштів та сплачених донарахованих сум ПДВ за результатами камеральних перевірок в інтегрованій картці платника не здійснювала.

Довідково. На запит Рахункової палати ДПС надано інформацію про загальну суму грошових зобов'язань, сплачених платниками, які здійснювали постачання послуг з охорони здоров'я, що були нараховані за результатами камеральних перевірок податкової

звітності з ПДВ, проведених територіальними органами ДПС протягом 2019–2021 років та I півріччя 2022 року, яка в цілому становила 246,0 млн гривень.

Водночас у ДПС за наявного порядку обліку в ІТС "Податковий блок" сум нарахованих та сплачених податків за результатами камеральних перевірок немає технічної можливості дослідити рівень сплати грошових зобов'язань за результатами камеральних перевірок, в тому числі за рахунок переплат, що ускладнює аналіз стану виконання її територіальними органами визначених функцій.

Рівень узгодження нарахованих грошових зобов'язань з ПДВ значно збільшився в I півріччі 2022 року порівняно з 2020–2021 роками і становив **94,1 відс.**, проте кількість проведених камеральних перевірок у I півріччі 2022 року зменшилась у 7,4 раза порівняно з 2020 роком та у 4,1 раза – 2021 роком, а сума нарахованих грошових зобов'язань зменшилась у 16,9 раза та 399 разів відповідно.

Також аналіз засвідчив, що обсяг нарахованих штрафів з ПДВ значно перевищував обсяг донарахованих податкових зобов'язань з ПДВ, що пояснюється структурою результатів проведених камеральних перевірок у розрізі форм ППР (додаток 3).

Довідково. Зокрема, в 2020 році найбільший обсяг штрафів за результатами камеральних перевірок платників, які здійснювали постачання послуг з охорони здоров'я, нараховано за ППР за формами "Ш"³³ (132,0 млн грн, або 72,3 відс. загального обсягу за ККДБ 14060100, на дату завершення аналізу узгоджено 31,8 млн грн цих штрафів), а також "ПН" (41,0 млн грн (22,4 відс.), на дату завершення аналізу всі суми штрафів не узгоджені), за якими нараховано тільки штрафи, а основний платіж – не донараховано.

У 2021 році найбільший обсяг нарахованих грошових зобов'язань становили штрафи відповідно до ППР за формою "ПС" (6,9 млн грн, або 89,1 відс. загальної суми нараховань за результатами камеральних перевірок вказаних платників). Основний платіж за цією формою не нараховувався. Із зазначеної суми узгоджено 1,1 млн грн (15,7 відсотка).

У I півріччі 2022 року найбільший обсяг грошових зобов'язань, нарахованих за результатами камеральних перевірок зазначених суб'єктів, становили штрафи за ППР за формою "Н" (0,3 млн грн (65,3 відс.)), з яких узгоджено 99,7 відсотка. Обсяг нараховувань грошових зобов'язань за ППР за формою "ПС" становив 0,13 млн грн (29,2 відс.), з яких узгоджено 93,4 відсотка. За ППР зазначених форм основний платіж не нараховувався.

У 2020 і 2021 роках рівень узгодження грошових зобов'язань з ПДВ, нарахованих за результатами камеральних перевірок згідно з ППР форми "Ш", становив **24,1 і 25,0 відс. відповідно**, а у I півріччі 2022 року – **99,2 відсотка**.

Результати аналізу засвідчили **низьку якість проведення камеральних перевірок територіальними органами ДПС щодо правомірності застосування закладами охорони здоров'я податкової пільги за кодом 14060409**.

Так, під час аналізу проведено вибірккову звірку наданого ДПС переліку платників податків, які задекларували податкову пільгу за кодом 14060409 протягом періоду, що аналізувався, з переліком ліцензіатів, які мали ліцензію з медичної практики, наданим Рахунковій палаті під час аналізу в МОЗ, а також з даними ліцензійного реєстру, розміщеного у відкритому доступі на вебресурсі ЕМІС за посиланням: <https://e-mis.com.ua/moz>, яким користувалися ДПС та її територіальні органи при здійсненні контролю за наявністю у СГ ліцензій з медичної практики.

³³ Форми ППР визначені Порядком надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків, затвердженим наказом Мінфіну від 28.12.2015 № 1204, зареєстрованим в Мін'юсті 22.01.2016 за № 124/28254 (у редакції наказу Мінфіну від 31.12.2020 № 846).

Довідково. За даними сайту³⁴ EMIS (Електронна медична інформаційна система) – це двокомпонентна система, в якій користувач через МІС взаємодіє з центральною базою даних; дає змогу автоматизувати роботу СГ у сфері охорони здоров'я, створювати, переглядати, обмінюватися інформацією в електронній формі, зокрема з центральною базою даних (у разі підключення).

За результатами цієї звірки встановлено, що із перевірених **8 170 СГ**, які протягом 2020–2021 років та I півріччя 2022 року декларували податкову пільгу за кодом 14060409, **4 355 СГ, або 53,3 відс.**, відповідно до переліку ліцензіатів МОЗ **не мали ліцензії з медичної практики**. Водночас відповідно до реєстру, розміщеного на вебресурсі ЕМІС, **4 297 із цих 4 355 СГ, або 98,7 відс., мали чинні ліцензії**, зокрема:

у 2020 році з 2 559 СГ згідно з переліком ліцензіатів МОЗ не мали ліцензії 1 396 СГ, з них згідно з реєстром, розміщеним на вебресурсі ЕМІС, 1 377 СГ мали ліцензію. Не мали ліцензії в обох зазначених реєстрах 19 СГ;

у 2021 році з 2 872 СГ згідно з переліком ліцензіатів МОЗ не мали ліцензії 1 555 СГ, з них згідно з реєстром, розміщеним на вебресурсі ЕМІС, 1 534 СГ мали ліцензію. Не мали ліцензії в обох зазначених реєстрах 21 СГ;

у I півріччі 2022 року з 2 739 СГ згідно з переліком ліцензіатів МОЗ не мали ліцензії 1 404 СГ, з них згідно з реєстром, розміщеним на вебресурсі ЕМІС, 1 386 СГ мали ліцензію. Не мали ліцензії в обох зазначених реєстрах 18 СГ.

Поряд з цим, враховуючи, що окремі СГ декларували податкову пільгу за кодом 14060409 в декількох із зазначених періодах, встановлено, що протягом 2020–2021 років та I півріччя 2022 року фактично **39 СГ**, які перебували на обліку в ГУ ДПС у Дніпропетровській, Донецькій, Закарпатській, Київській, Львівській, Одеській, Рівненській, Сумській, Тернопільській, Харківській, Черкаській областях, м. Києві та Центральному міжрегіональному управлінню ДПС по роботі з великими платниками податків, **задекларували податкову пільгу за кодом 14060409 на загальну суму 62,0 млн грн без інформації про наявність у них ліцензії з медичної практики** (додаток 4). ДПС надано пояснення щодо встановлених порушень тільки по 7 СГ.

Довідково. За результатами розгляду та підписання акта, складеного за результатами аналізу, ДПС надано пояснення (лист від 18.11.2022 № 10862/5/99-00-02-02-01-05) щодо деяких платників, якими задекларовано податкову пільгу з кодом 14060409, стосовно яких немає інформації про наявність відповідних ліцензій, а саме:

– трьома СГ допущено помилки в коді пільги, які виправлено шляхом подання уточнюючих розрахунків після завершення аналізу Рахунковою палатою. Так, ТОВ "Софтверван Україна" (код 36273889), яке у 2020 і 2021 роках задекларувало 11,2 і 12,4 млн грн пільги відповідно, подало уточнюючі розрахунки від 15.11.2022 № 9243341707 (період уточнення грудень 2021 року) та № 9243341682 (період уточнення грудень 2020 року); ТОВ "Подорожник Волинь" (код 40520168) у I півріччі 2022 року задекларувало 1,2 млн грн пільги, подало уточнюючий розрахунок від 15.11.2022 № 9243022403 (період уточнення березень 2022 року); ТОВ "Карл Цейсс" (код 33192561), яке у 2020 році задекларувало 0,5 млн грн пільги, подало уточнюючий розрахунок від 16.11.2022 № 9244229953 (період уточнення лютий 2020 року);

– КНП "Львівська ТМО 3" (код 44591929) у I півріччі 2022 року задекларувало 20,6 млн грн пільги, при цьому стало на облік 04.01.2022. Відповідно до пункту 4 статті 15

³⁴ <https://ehealth.gov.ua/>

Закону № 222, якщо ліцензіат припиняється в результаті злиття, приєднання чи перетворення або все його майно передається приватному партнеру, концесіонеру і його правонаступник або приватний партнер, концесіонер має намір провадити вид господарської діяльності, на провадження якого ліцензіат мав ліцензію, такий правонаступник або приватний партнер, концесіонер має право для забезпечення завершення організаційних заходів, пов'язаних з отриманням нової ліцензії на його здійснення, провадити у строк, що не перевищує шести місяців, такий вид господарської діяльності на підставі раніше виданої ліцензії. Після закінчення цього строку правонаступник або приватний партнер, концесіонер зобов'язаний отримати нову ліцензію, а раніше видана ліцензія підлягає анулюванню. КНП "Львівська ТМО 3" є правонаступником КНП "ПКБ № 1 м. Львова" (код 01984292, ліцензія з медичної практики від 13.09.2018) та КНП "3-Я МКЛ м. Львова" (код 01996645, ліцензія з медичної практики від 19.10.2018).

Станом на 01.07.2022 в Переліку ліцензіатів, що мають ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики, наданому Рахунковій палаті під час аналізу в МОЗ, а також ліцензійному реєстрі, розміщеному у відкритому доступі на вебресурсі ЕМІС, відомостей щодо наявності ліцензії у КНП "Львівська ТМО 3" немає;

– ПРАТ "ВП "Техмаш" не провадило діяльності з медичної практики. Водночас за кодом пільги 14060409 в графі 6 таблиці 2 додатка 5 "Обсяги операцій з придбання товарів/послуг" відображено 48,4 тис. грн, які є отриманими послугами з проведення медоглядів працівників підприємства, а в графі 4 таблиці 2 додатка 5 "Сума податку на додану вартість не сплачена до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги" – дані з від'ємним значенням суми (– 9,7 тис. гривень). При цьому відповідно до звіту про суми податкових пільг станом на 01.01.2022 ПРАТ "ВП "Техмаш" отримало пільгу з ПДВ за кодом 14060409 у сумі 9,7 тис. грн;

– ТОВ "Медікавер Україна" (код 37639909) у I півріччі 2022 року задекларувало 11,4 млн грн пільги. Ліцензія з медичної практики отримана від 21.07.2021;

– ПП "Либідь 45" (код 36285889) за 2020–2021 роки та I півріччя 2022 року загалом задекларувало 0,7 млн грн податкової пільги за кодом 14060409, зокрема, в 2020 році – 292,9 тис. грн, у 2021 – 297,3 тис. грн, у I півріччі 2022 року – 103,5 тис. гривень. Ліцензія з медичної практики отримана від 19.08.2022, тобто протягом вказаного періоду цей СГ не мав права застосовувати таку пільгу.

Щодо інших 32 СГ ДПС повідомила (лист від 17.02.2023 № 2181/5/99-00-02-02-01-05), що з метою усунення порушень, встановлених Рахунковою палатою за результатами аналізу в ДПС, відпрацьовано 31 СГ, з яких: 16 СГ подали уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок; по 11 СГ передано дані до підрозділів податкового аудиту для врахування при проведенні документальних перевірок; по 1 – направлено запит до МОЗ щодо надання інформації про наявність ліцензій; 1 СГ на початку 2022 року реорганізовано, суб'єкт як правонаступник користувався раніше виданою ліцензією; 2 СГ мали чинні ліцензії, проте до переліку ліцензіатів МОЗ станом на 01.07.2022 вони не були включені.

Отже, встановлені факти свідчать, що протягом періоду, який аналізувався, територіальні органи ДПС не здійснювали належного контролю за правильністю обчислення та повнотою сплати ПДВ до державного бюджету СГ, які провадили операції з постачання послуг з охорони здоров'я, наявністю ліцензій у таких СГ, а також правильністю застосування та обліку податкової пільги за кодом 14060409, що в окремих випадках призвело до заниження податкового зобов'язання з ПДВ.

Крім того, виявлено випадки декларування протягом 2020–2021 років та I півріччя 2022 року податкової пільги за кодом 14060409 на загальну суму **34,9 млн гривень ФОП (21 випадок, (додаток 5)), а також за договорами про спільну діяльність (5 випадків) і управління майном (два випадки)**, що перебували на обліку в ГУ ДПС у Дніпропетровській, Донецькій, Київській, Одеській, Херсонській областях та у м. Києві. Так, за 2020 рік

вказану пільгу задекларовано двома ФОП (0,9 млн грн) та за одним договором про спільну діяльність (0,7 млн грн) на загальну суму **1,6 млн грн**, за 2021 рік – дев'ятьма ФОП (22,2 млн грн) та за двома договорами про спільну діяльність (0,3 млн грн) і за одним договором про управління майном (0,1 млн грн) на загальну суму **22,7 млн грн**, за I півріччя 2022 року – десятьма ФОП (10,1 млн грн) та за двома договорами про спільну діяльність (31,8 тис. грн) і одним договором про управління майном (458,7 тис. грн) на загальну суму **10,6 млн гривень**.

Вказані ФОП мали ліцензії з медичної практики, господарська діяльність з медичної практики в межах договорів про спільну діяльність і управління майном здійснювалась на підставі ліцензій уповноваженої особи, **проте вказані СГ не належать до закладів охорони здоров'я відповідно до норм Закону № 2801, оскільки вони не є юридичними особами.**

Довідково. Як вже зазначалося, згідно з абзацом третім частини першої статті 3 Закону № 2801 (з 30.06.2021 в редакції Закону № 1053) заклад охорони здоров'я – юридична особа незалежно від форми власності та організаційно-правової форми або її відокремлений підрозділ, основними завданнями яких є забезпечення медичного обслуговування населення та/або надання реабілітаційної допомоги на основі відповідної ліцензії та забезпечення професійної діяльності медичних (фармацевтичних) працівників і фахівців з реабілітації.

Статтею 1130 § 1 глави 77 Цивільного кодексу встановлено, що за договором про спільну діяльність сторони (учасники) зобов'язуються спільно діяти без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що не суперечить законові.

Статтею 1029 глави 70 Цивільного кодексу встановлено, що за договором управління майном одна сторона (установник управління) передає другій стороні (управителеві) на певний строк майно в управління, а друга сторона зобов'язується за плату здійснювати від свого імені управління цим майном в інтересах установника управління або вказаної ним особи (вигодонабувача).

Відповідно до пункту 64.6 статті 64 Податкового кодексу на обліку у контролюючих органах повинні перебувати, зокрема, договори управління майном та договори про спільну діяльність на території України без створення юридичних осіб, на які поширюються особливості податкового обліку та оподаткування діяльності за такими договорами (угодами), визначені цим Кодексом.

Підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу визначено, що звільняються від оподаткування ПДВ, зокрема, операції з постачання послуг з охорони здоров'я, що надаються **закладами охорони здоров'я, які мають ліцензію на постачання таких послуг.**

Водночас Податковим кодексом не визначено, чи мають право застосовувати податкову пільгу, передбачену підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 цього Кодексу, ФОП, який має відповідну ліцензію, а також СГ, який провадить господарську діяльність з медичної практики за договорами про спільну діяльність чи договорами управління майном, використовуючи ліцензію з медичної практики уповноваженої особи.

Довідково. За поясненнями Мінфіну, відповідно до Закону № 2801 заклад охорони здоров'я – це юридична особа будь-якої форми власності та організаційно-правової форми або її відокремлений підрозділ, що забезпечує медичне обслуговування населення на основі відповідної ліцензії та професійної діяльності медичних (фармацевтичних) працівників і фахівців з реабілітації.

За висновком Мінфіну, ФОП та СГ, що провадять діяльність за договорами про спільну діяльність і договорами про управління майном без створення юридичної особи та мають ліцензію на постачання послуг з охорони здоров'я, не можуть використовувати податкову пільгу, визначену підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу.

Встановлено, що документальні перевірки вказаних СГ територіальними органами ДПС не проводились. Крім того, відповідні територіальні органи ДПС не звертались до ДПС щодо надання роз'яснень із зазначеного питання.

Довідково. Під час аналізу в ГУ ДПС у Дніпропетровській області начальником управління оподаткування юридичних осіб цього ГУ щодо правомірності застосування за договором про спільну діяльність податкової пільги за кодом 14060409 письмово повідомлено, що за поясненнями керівника договору про спільну діяльність, уповноважена особа ТОВ "САНІТАС-Д" для здійснення своєї діяльності отримала ліцензію МОЗ від 19.10.2018 № 1912, реєстраційне досьє від 08.10.2018 № 23/0810-М.

З питання отримання окремої ліцензії на здійснення спільної діяльності за договором про спільну діяльність вказана уповноважена особа зверталась за усною консультацією до МОЗ та отримала відповідь, що таку ліцензію отримувати не потрібно.

У своїй господарській діяльності з надання послуг охорони здоров'я (лабораторних послуг) договір про спільну діяльність користується ліцензією уповноваженої особи ТОВ "САНІТАС-Д".

Отже, ГУ ДПС у Дніпропетровській області прийняло рішення про правомірність застосування податкової пільги за кодом 14060409 за договором про спільну діяльність на підставі усної консультації МОЗ, наданої уповноваженій особі ТОВ "САНІТАС-Д".

На необхідність вирішення цього проблемного питання Рахункова палата вже звертала увагу Мінфіну і ДФС у 2019 році за результатами аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я, проте **цими ЦОВВ пропозиції для його врегулювання не готувались.**

Довідково. У поясненнях ДПС щодо правомірності застосування податкової пільги з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я ФОП і за договорами про спільну діяльність зазначено, що віднесення СГ до закладів охорони здоров'я є повноваженням МОЗ.

Поряд з цим ДПС повідомлено, що з метою з'ясування повноти декларування податкових зобов'язань з ПДВ та правомірності декларування податкової пільги за кодом 14060409 цими ФОП, територіальним органам ДПС відповідними службовими записками передано інформацію для вжиття заходів реагування, зокрема, включення ФОП до плану-графіка проведення документальних планових перевірок на 2023 рік.

Під час аналізу встановлено **непоодинокі випадки неналежного контролю територіальними органами ДПС за дотриманням вимог законодавства окремими СГ, які здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я.**

Так, в ГУ ДПС у Полтавській області територіальним управлінням Рахункової палати по Харківській та Сумській областях (у м. Харків) встановлено випадок недотримання СГ вимог Порядку № 1233 в частині відображення інформації про операції, звільнені від оподаткування ПДВ, у податковій звітності (абзаци другий та третій пункту 3 Порядку № 1233). Так, КП "Об'єднане автогосподарство закладів та установ охорони здоров'я Полтавської області Полтавської обласної ради" (код 22548359) внесено до податкових декларацій з ПДВ та додатка 5 за вересень і жовтень 2021 року суперечливі дані, а саме: у рядку 5 декларації з ПДВ за вересень 2021 року вказано обсяг операцій, що не є об'єктом оподаткування, у сумі 14,4 млн грн, а у додатку 5 до декларації з ПДВ – обсяг звільнених від оподаткування операцій відповідно до статті 197 Податкового кодексу у сумі 7,2 млн грн і податкову пільгу за кодом 14060409 в сумі 1,4 млн гривень. Подібно у рядку 5 декларації з ПДВ за жовтень 2021 року вказано обсяг операцій, що не є об'єктом оподаткування, у сумі 36,7 млн грн, а у додатку 5 до декларації з ПДВ –

обсяг операцій – 18,4 млн грн і податкову пільгу за кодом 14060409 – 3,7 млн гривень. Отже, **наявні ризики викривлення цим СГ у податковій звітності за вказані періоди суми отриманої податкової пільги за кодом 14060409 (зазначено 5,1 млн грн, тоді як, виходячи з даних рядків 5 і 5.1 декларації з ПДВ, цей показник може дорівнювати 10,2 млн гривень).**

Довідково. За інформацією ДПС (лист від 17.02.2023 № 2181/5/99-00-02-02-01-05), цим СГ подано уточнюючі розрахунки від 14.10.2022 № 9211846017 та від 15.10.2022 № 9212517474, якими виправлено зазначені помилки.

Вказане порушення вимог Порядку № 1233 щодо даних, які включаються до інформації про суми податкових пільг у податковій звітності, **призвело до викривлення інформації в облікових реєстрах ДПС про суми податкових пільг за кодом 14060409 на 5,1 млн гривень.**

У ГУ ДПС у Вінницькій області встановлено: протягом періоду, що аналізувався, при декларуванні податкової пільги за кодом 14060409 **50 платниками** із загальним обсягом звільнених від оподаткування операцій з постачання послуг з охорони здоров'я в сумі **1 852,3 млн грн, сума ПДВ, не сплачена до бюджету у зв'язку з отриманням такої пільги**, в колонці 4 таблиці 2 додатка 5 до декларації з ПДВ **не зазначалася, чим порушено пункт 2 розділу V¹ Порядку № 21.**

Довідково. За поясненням ГУ ДПС у Вінницькій області, станом на 19.01.2023, тобто після проведення перевірки Рахунковою палатою, із встановленої кількості платників (50 СГ) 45 СГ подали уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з ПДВ, анульовано свідоцтво п'яти платникам ПДВ.

В ГУ ДПС у Дніпропетровській області за результатами вибіркового опрацювання правильності визначення сум податкової пільги за кодом 14060409 **встановлено непоодинокі випадки декларування³⁵ закладами охорони здоров'я пільг у сумах, розрахунок яких не відповідав формулі, визначеній у розділі V¹ Порядку № 21, зокрема:**

– КНП "Миколаївський центр первинної медико-санітарної допомоги" Миколаївської сільської ради (код 42069777) у 2020 році в додатку 5 до декларації з ПДВ **занижено обсяг пільги на 259,0 тис. грн (625,2 тис. грн³⁶ (розрахунок пільги відповідно до розділу V¹ Порядку № 21) – 366,2 тис. грн (обсяг задекларованої пільги))**;

– ОКП "Фармація" (код 01976358) **занижено обсяг пільги в додатку 5 до декларації з ПДВ за квітень–грудень 2021 року на суму 789,5 тис. грн через непроведення розрахунку і незаповнення суми податкової пільги за кодом 14060409 в рядку "Сума податку на додану вартість, не сплачена до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги". СГ таке відхилення пояснено технічним збоєм та під час проведення Рахунковою палатою аналізу подано уточнюючі розрахунки;**

– КП "Гейківська багатопрофільна лікарня з надання психіатричної допомоги" Дніпропетровської обласної ради (код 01988120) в додатку 5 до декларації з ПДВ за квітень–серпень і жовтень–грудень 2021 року **не проведено розрахунку і не відображено суми податкових пільг за кодом 14060409 у рядку "Сума податку на додану вартість, не сплачена до бюджету**

³⁵ У додатку 5 до декларації з ПДВ.

³⁶ (3 488,4 тис. грн (задекларований обсяг звільнених від оподаткування операцій) – 362,2 тис. грн (обсяги операцій з придбання товарів/послуг) × 20 відс. ставка податку.

у зв'язку з отриманням податкової пільги", що також пояснено технічними збоями при заповненні відповідної форми. Під час проведення Рахунковою палатою аналізу СГ подано уточнюючі розрахунки, з урахуванням яких сума ПДВ, не сплачена до бюджету у зв'язку з отриманням вказаної податкової пільги, становила 5,6 млн грн, що **більше від раніше задекларованого показника³⁷ на 3,0 млн гривень.**

У ГУ ДПС у Полтавській області встановлено випадок, коли закладом охорони здоров'я – ТОВ "МЦ Медб'юті" (код 39279527), яке упродовж періоду, що аналізувався, отримувало податкову пільгу за кодом 14060409, податкові накладні подавались та реєструвались в ЄРПН без зазначення детальної номенклатури послуг продавця, чим порушено вимоги пункту 16 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Мінфіну від 31.12.2015 № 1307 "Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної", зареєстрованим у Мін'юсті 26.01.2016 за № 137/28267. Це унеможливило ідентифікацію здійсненої операції як такої, що звільнена від сплати ПДВ.

Довідково. Наприклад, згідно з податковими накладними СГ за грудень 2020 року та січень 2021 року, складеними на операції, звільнені від оподаткування (без ПДВ), у графі 2 "Номенклатура товарів/послуг продавця" зазначено "послуги у сфері спеціалізованої лікарської практики" (код 86.22 "Послуги у сфері спеціалізованої лікарської практики").

При цьому за інформацією, розміщеною на вебсайті цього товариства, серед загального спектра послуг ним надаються послуги, які відповідно до вимог Податкового кодексу підлягають оподаткуванню ПДВ за основною ставкою 20 відс. (відповідно до вимог підпунктів "б", "в", "з" та "і" підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу).

Довідково. За 2020–2021 роки та I півріччя 2022 року вказаним СГ за кодом 86.22 "Послуги у сфері спеціалізованої лікарської практики" без деталізації номенклатури таких послуг у податкових накладних задекларовано здійснення постачання медичних послуг на загальну суму 3,8 млн грн без ПДВ (у 2020 році – 0,5 млн грн, у 2021 році – 2,2 млн грн, за I півріччя 2022 року – 1,1 млн грн) та отримано податкову пільгу за кодом 14060409 в загальній сумі 0,8 млн грн (у 2020 році – 103,7 тис. грн, у 2021 році – 433,7 тис. грн, за I півріччя 2022 року – 217,9 тис. гривень).

Отже, незазначення СГ детальної номенклатури послуг у податкових накладних створює ризик заниження податкових зобов'язань з ПДВ та втрат бюджету через неправомірне отримання податкової пільги.

Таким чином, ДПС та її територіальними органами не забезпечено належного контролю за правомірністю застосування податкових пільг за кодом 14060409, зокрема, за наявністю відповідних ліцензій у СГ, які здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я та реабілітаційних послуг для осіб з інвалідністю та дітей з інвалідністю.

Крім того, встановлені непоодинокі випадки неправильного заповнення платниками податків податкової звітності в частині декларування податкової пільги за кодом 14060409, що свідчить про неякісне проведення камеральних перевірок територіальними органами ДПС. Такі порушення впливають на достовірність показників звітів про суми податкових пільг, що формуються органами ДПС, а також можуть

³⁷ За вересень 2021 року СГ задекларував пільгу в сумі 2,6 млн гривень.

свідчити про ризики неправомірного застосування цієї податкової пільги і, як наслідок, недонадхожень ПДВ до державного бюджету.

4.3.2. Аналіз та оцінка стану проведення органами державної податкової служби документальних перевірок податкової звітності з податку на додану вартість, поданої суб'єктами господарювання, які отримували податкові пільги при здійсненні операцій з постачання послуг з охорони здоров'я

Документальні планові перевірки платників податків, які застосовували податкові пільги з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я, планувались на загальних засадах відповідно до вимог Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затвердженого наказом Мінфіну від 02.06.2015 № 524, зареєстрованим у Мін'юсті 24.06.2015 за № 751/27196.

Довідково. Відповідно до абзацу третього підпункту 3 пункту 5 розділу III цього Порядку наявність в органів ДПС інформації про відсутність торгових патентів і ліцензій у платників податків, які провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню, є критерієм незначного ступеня ризику для платників – юридичних осіб.

Включення таких СГ до плану-графіка за цим критерієм відповідно до пункту 77.2 статті 77 Податкового кодексу передбачено не частіше, ніж раз на три календарних роки.

Протягом 2020–2021 років та I півріччя 2022 року органами ДПС проведено **140 документальних перевірок** (планових і позапланових) СГ, які здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я, нараховано грошових зобов'язань з ПДВ на суму **115,7 млн грн**, з яких скасовано в судовому порядку **59,3 млн грн**, або 51,3 відс., сплачено до бюджету **6,0 млн грн**, або **5,2 відс.** нарахованих сум (табл. 7).

Таблиця 7

Аналіз результатів проведених територіальними органами ДПС документальних перевірок (планових і позапланових) СГ, які здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	I півріччя 2022 р.	Всього 2020 р. – I півріччя 2022 р.
Кількість проведених документальних перевірок	43	31	96	13	140
Нараховано грошових зобов'язань з ПДВ, всього, у тому числі (тис. грн):	147 926,3	48 005,6	55 855,6	11 799,9	115 661,1
ПДВ (тис. грн)	22 237,2	4 613,6	15 151,8	8 638,2	28 403,6
штрафні (фінансові) санкції (тис. грн)	125 689,1	43 392,0	40 703,9	3 161,8	87 257,7
Сплачено грошових зобов'язань з ПДВ (тис. грн)	3 518,7	683,3	4 307,5	1 021,3	6 012,1
Рівень сплати нарахованих грошових зобов'язань з ПДВ (%)	2,4	1,4	7,7	8,7	5,2
Скасовано в судовому порядку грошових зобов'язань з ПДВ (тис. грн)	95 514,9	47 003,5	12 335,3	0,0	59 338,8

Слід зазначити, що у 2020 році кількість проведених документальних перевірок зменшилась на **27,9 відс.** порівняно з 2019 роком, при цьому суми нарахованих за їх результатами грошових зобов'язань з ПДВ зменшились у **3,1 раза**, а суми сплачених до бюджету таких грошових зобов'язань – у **5,1 раза**.

У 2021 році кількість проведених документальних перевірок зросла у **3,1 раза** порівняно з 2020 роком, при цьому суми нарахованих за їх

результатами грошових зобов'язань з ПДВ збільшилися лише на **16,4 відс.**, водночас суми сплачених до бюджету таких грошових зобов'язань збільшилися у **6,3 раза**. Як наслідок, рівень сплати нарахованих грошових зобов'язань з ПДВ у 2021 році становив **7,7 відс.**, або у 5,5 раза більше, ніж у 2020 році.

Аналіз інформації ДПС засвідчив, що із загальної кількості документальних перевірок СГ, які здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я, за результатами **12 перевірок** таких СГ виявлено порушення вимог законодавства щодо застосування податкових пільг за кодом 14060409, в тому числі **неправомірне віднесення до операцій з надання медичних послуг**, які відповідно до підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу звільняються від оподаткування.

Довідково. Зокрема, ГУ ДПС в Одеській області встановлено випадок проведення операцій ТОВ "Ексімер Одеса" (код 38643717) з постачання контактних лінз та послуг з масажу і медичних оглядів, які не звільняються від оподаткування ПДВ. За результатами перевірки донараховано 6,9 млн грн грошових зобов'язань. Відповідні ППР скасовані в судовому порядку.

У рішенні суду³⁸ зазначено, що постанова № 89 не може скасовувати норму пункту 52² підрозділу 10 розділу ХХ Податкового кодексу щодо дії мораторію на документальні планові перевірки, у тому числі на підставі вимог пункту 77.1 і пункту 77.4 статті 77 Податкового кодексу (перевірка проводилась з 28.04.2021 по 21.05.2021).

ГУ ДПС в Івано-Франківській області встановлено випадок постачання послуг з охорони здоров'я ТОВ "Діамеб" (код 30610569) без відповідної ліцензії за окремими адресами здійснення діяльності та донараховано 4,9 млн грн грошових зобов'язань з ПДВ, з яких сплачено до бюджету 22,2 тис. грн, а залишок (4 856,1 тис. грн) скасовано за результатами судового оскарження.

У рішенні суду³⁹ зазначено, що товариством відкрито відокремлені підрозділи, які відповідно до статутів не є юридичними особами. Аналіз положень нормативно-правових актів свідчить про відсутність обов'язку отримувати ліцензії на кожен відокремлений структурний підрозділ, лише необхідно подати уточнюючі відомості про адреси ведення господарської діяльності з медичної практики. Також вказано, що норми Податкового кодексу не містять обмеження щодо звільнення від оподаткування послуг з охорони здоров'я ліцензіата, який не повідомив орган ліцензування про зміни, які стосуються його відокремлених підрозділів, наслідком такого правопорушення може бути притягнення ліцензіата до адміністративної відповідальності, а не позбавлення пільг, передбачених підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 цього Кодексу. Судом зазначено, що порушення умов провадження ліцензійної діяльності в жодному разі не може ототожнюватися з безліцензійною діяльністю, яка по своїй суті передбачає те, що така ліцензія відсутня взагалі.

При цьому відповідно до вказаного рішення суду контролюючий орган має право на здійснення контролю лише за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, а не самих ліцензійних умов.

Контроль за дотриманням ліцензійних умов – це компетенція МОЗ.

Слід зазначити, що обсяги податкового боргу з ПДВ, який обліковувався за платниками ПДВ, що отримали податкову пільгу за кодом 14060409, збільшилися протягом 2020 року на **15,9 відс.** (з 23,3 млн грн до 27,0 млн грн), а протягом 2021 року зменшилися на **6,7 відс.** (до 25,2 млн гривень). Податковий борг з ПДВ таких СГ протягом I півріччя 2022 року збільшився на **31,0 відс.** (до 33,0 млн грн), що в окремих випадках пов'язано із несплатою до державного бюджету грошових зобов'язань з ПДВ, які виникли в період запровадження воєнного стану.

³⁸ Рішення Одеського окружного адміністративного суду від 29.11.2021 у справі № П/420/15571/21.

³⁹ Рішення Івано-Франківського адміністративного суду від 01.02.2021 у справі № 300/910/20.

Також встановлено, що протягом 2020–2021 років та I півріччя 2022 року **заходи внутрішнього аудиту щодо забезпечення обґрунтованості надання пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я підрозділами внутрішнього аудиту ДПС не проводилися.**

Таким чином, **документальні перевірки, які проводились територіальними органами ДПС щодо СГ, які здійснювали господарську діяльність з медичної практики та застосовували податкові пільги за кодом 14060409, були малорезультативними. Рівень сплати до державного бюджету донарахованих сум ПДВ за результатами таких документальних перевірок протягом періоду, що аналізувався, в середньому становив лише 5,2 відсотка.**

5. АНАЛІЗ СТАНУ ВЗАЄМОДІЇ ДЕРЖАВНИХ ОРГАНІВ ПІД ЧАС ПРОГНОЗУВАННЯ НЕДОНАДХОДЖЕНЬ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА РАХУНОК ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОСТАЧАВАННЯ ПОСЛУГ З ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я ТА ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА ПРАВОМІРНІСТЮ ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ

Аналізом встановлено, що для визначення очікуваних надходжень ПДВ у поточному звітному році та прогнозних показників на наступний бюджетний рік ДПС згідно з додатком 1 до Методики прогнозування податку на додану вартість, затвердженої спільним наказом Мінфіну, Мінекономіки, ДПА та Держмитслужби від 31.08.2004 № 545/315/502/637, зареєстрованим у Мін'юсті 23.09.2004 за № 1202/9801, надавала Мінфіну **інформацію щодо загального обсягу наданих пільг з ПДВ у звітних періодах (без виділення окремо за видами податкових пільг).**

Довідково. Протягом 18 років до вказаної Методики зміни з метою приведення її положень до норм чинного законодавства, зокрема, в частині посилання на Державну податкову адміністрацію України, Державне казначейство України і Державний комітет статистики України, не вносилися.

Ця Методика прогнозування ПДВ передбачає оцінку втрат бюджету від надання податкових пільг в цілому за податком, а не за окремими їх видами. За інформацією Мінфіну, дані ДПС, зокрема щодо загального обсягу пільг з ПДВ, використовувалися Мінфіном при прогнозуванні податку з урахуванням змін кон'юнктури попиту (спрощений метод) на 2020, 2021 і 2022 роки за формою, визначеною у додатку 2 до Методики. Зазначені розрахунки були надані Верховній Раді України разом з проєктами законів про державний бюджет на відповідний рік.

Поряд з цим відповідно до пункту 3 частини першої статті 38 Бюджетного кодексу Мінфіном разом з проєктами законів про Державний бюджет України на 2020, 2021 і 2022 роки, схваленими КМУ, подавалися до Верховної Ради України переліки пільг з податків і зборів із розрахунками втрат доходів бюджету від їх надання в передплановому році та прогнозу втрат у плановому році, у тому числі щодо податкової пільги за кодом 14060409.

За інформацією Мінфіну, **розрахунки прогнозних втрат державного бюджету від надання податкових пільг, у тому числі з ПДВ за видами податкових пільг, на вказані роки здійснено виходячи із даних ДПС, наведених у звіті "Зведена інформація про суми податкових пільг, що є втратами доходів бюджету у розрізі кодів пільг та видів платежів" у розрізі кодів податкових пільг та видів платежів, які склалися із фактичних даних, відображених платниками у податковій звітності, та з урахуванням індексу**

споживчих цін та індексу цін виробників, які затверджувалися КМУ на відповідний рік⁴⁰.

***Довідково.** Вказаний звіт формувався ДПС щоквартально та передавався протягом 2019–2021 років до Мінфіну відповідно до вимог наказу Мінфіну від 27.04.2015 № 464 "Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією між Міністерством фінансів України та Державною фіскальною службою України". Наразі податкова інформація, за даними Мінфіну, надається ДПС відповідно до протоколу № 8 від 05.10.2021 до Угоди про інформаційне співробітництво між Міністерством фінансів України та Державною податковою службою України від 23.06.2020 № 13010-05/127 щодо надання Державною податковою службою України Міністерству фінансів України узагальнених (зведених) даних.*

Аналізом встановлено суттєві розбіжності між розрахованими Мінфіном прогнозними показниками сум втрат доходів державного бюджету від надання податкової пільги за кодом 14060409 на 2020–2022 роки та їх фактичними показниками: прогнозна сума втрат на 2020 рік була в 3,1 раза менше від фактичних, на 2021 рік – в 2,7 раза. За 9 місяців 2022 року фактичні суми втрат державного бюджету від надання цієї пільги становили 95,2 відс. прогнозу на цей рік (табл. 8).

Таблиця 8

Аналіз розрахунків Мінфіном прогнозних показників втрат доходів державного бюджету від надання податкової пільги за кодом 14060409 на 2020–2022 роки

млн грн

№ з/п	Показник	2020 рік	2021 рік	2022 рік
1.	Очікувана сума втрат за рік, що передував плановому (на 2019, 2020 і 2021 роки відповідно)	3 995,9	6 763,4	14 135,4
2.	Індекс споживчих цін на плановий рік	106,0	107,3	106,2
3.	Прогнозна сума втрат на плановий рік (рядок 1 x рядок 2) / 100	4 235,6	7 257,2	15 011,8
4.	Фактичні втрати за звітний період	13 173,8	19 329,8	14 286,7*

* фактичні втрати за 9 місяців 2022 року.

***Довідково.** За поясненнями Мінфіну, розрахунки втрат доходів Зведеного бюджету України від застосування податкових пільг, що додавався до проєктів законів про державний бюджет на відповідний рік, здійснювалися з огляду на фактичні обсяги податкових пільг, отриманих платниками податків у I півріччі року, що передує плановому, шляхом обрахунку очікуваних сум втрат за весь цей рік. При цьому при визначенні очікуваних сум втрат від надання податкових пільг у році, що передує плановому, не враховувалися фактори, що могли вплинути на обсяг отриманих податкових пільг платниками податків у II півріччі відповідного року та, відповідно, на їх фактичний річний обсяг (ріст курсу валюти, епідемії, інші форс-мажорні обставини та відхилення фактичних макропоказників від прогнозних).*

При цьому Мінфіном не здійснювався обмін інформацією з МОЗ і НСЗУ з метою оцінки інших факторів, які вплинули на суттєве збільшення обсягів цієї пільги починаючи з 2020 року (в 2,8 раза порівняно з 2019 роком), зокрема, медичної реформи, що проводиться в Україні, на кількість надавачів медичних послуг та обсяги надання таких послуг.

⁴⁰ Постанови КМУ від 15.05.2019 № 555 "Про схвалення основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України на 2020–2022 роки", від 29.07.2020 № 671 "Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2021–2023 роки", від 31.05.2021 № 586 "Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2022–2024 роки".

Довідково. За припущеннями Мінфіну, на збільшення обсягів втрат бюджету у 2020 році могло вплинути поширення з березня зазначеного року на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, що у свою чергу зумовило збільшення обсягів постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, спрямованих на подолання негативних наслідків поширення COVID-19, та, відповідно, отримання таких послуг пацієнтами, а також зростання з 01.03.2020 офіційного курсу гривні до долара США, що вплинуло на подорожчання вартості послуг з охорони здоров'я, зокрема, за даними НБУ, станом на 01.03.2020 він становив 24,59 грн за 1 долар США, на 30.12.2020 – 28,26 грн за 1 долар США.

Разом з тим встановлено, що **Мінфін не володіє інформацією щодо причин суттєвого збільшення кількості СГ, які декларували податкову пільгу за кодом 14060409, а також кількості надання таких пільг.**

Так, за даними звітів (інформації) ДПС про суми податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, у 2019 році за кодом 14060409 1 674 СГ задекларували 1 688 пільг (табл. 9), у 2020 році 2 562 СГ – 22 707 пільг (в 1,5 і 13,5 раза більше, ніж у 2019 році відповідно), у 2021 році 2 885 СГ – 29 724 пільги (на 12,6 і 30,9 відс. більше, ніж у 2020 році відповідно).

Таблиця 9

Аналіз динаміки отриманих податкових пільг за кодом 14060409

Показники	2019 р.	2020 р.	2020 р. до 2019 р., %	2021 р.	2021 р. до 2020 р., %	I півріччя 2022 р.	9 місяців 2022 р.
Кількість пільговиків	1 674	2 562	153,1	2 885	112,6	2 752	2 825
Кількість пільг	1 688	22 707	в 13,5 раза	29 724	130,9	13 143	19 979
Кількість пільг на одного пільговика	1,01	8,9	в 8,8 раза	10,3	115,7	4,8	7,1
Обсяг пільг, млн грн	4 737,1	13 173,8	278,1	19 329,8	146,7	9 617,8	14 286,7

Отже, Мінфіном не здійснювався аналіз впливу медичної реформи на показники втрат доходів державного бюджету внаслідок застосування податкової пільги за кодом 14060409.

Довідково. За результатами проведеного у 2019 році аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я (звіт затверджено рішенням Рахункової палати від 19.03.2019 № 6-5) Рахункова палата зазначала: у зв'язку із проведенням в Україні медичної реформи, кількість платників ПДВ та обсяги проведених ними операцій з постачання послуг з охорони здоров'я будуть стрімко зростати, а отже, збільшаться і суми отриманих ними податкових пільг з ПДВ за такими операціями.

Аналіз стану взаємодії ДПС з державними органами з питань пільгового оподаткування операцій з надання послуг з охорони здоров'я також **засвідчив незабезпечення інформаційного обміну між ДПС та МОЗ і НСЗУ.**

Встановлено, що до початку військової агресії Російської Федерації проти України інформація щодо СГ, які отримали ліцензії з медичної практики, розмішувалась у вільному доступі на офіційному вебсайті МОЗ. Після запровадження в Україні дії воєнного стану вільний доступ до ліцензійного реєстру МОЗ припинено, що передбачено постановою № 263.

При цьому з часу запровадження в Україні дії воєнного стану до часу закінчення аналізу (до жовтня 2022 року) ДПС не вживались заходи для **організації обміну інформацією з питань ліцензування з МОЗ.** За відсутності обміну такою інформацією, ДПС та її територіальними органами питання наявності у СГ, які надають послуги з охорони здоров'я, діючих/анульованих ліцензій з медичної практики досліджувалося з

використанням **Реєстру ліцензіатів, розміщеного у відкритому доступі на вебресурсі: <https://e-mis.com.ua/moz>.**

Як вже зазначалось, Рахунковою палатою встановлено суттєві розбіжності між переліком ліцензіатів МОЗ та Реєстром ліцензіатів, розміщеним у відкритому доступі на вебресурсі: <https://e-mis.com.ua/moz>.

Крім того, під час вибіркового аналізу платників податків, які перебували на обліку в ГУ ДПС у Вінницькій області та у м. Києві, виявлено 7 закладів охорони здоров'я, інформації щодо ліцензій яких не було ні в переліку ліцензіатів МОЗ, ні в Реєстрі ліцензіатів, розміщеному у відкритому доступі на вебресурсі: <https://e-mis.com.ua/moz>. Разом з тим подальша зустрічна перевірка цього питання в МОЗ підтвердила наявність у них ліцензій з медичної практики.

МОЗ визнало, що наданий Рахунковій палаті Реєстр ліцензіатів має певні помилки. Водночас повідомлено, що МОЗ не здійснює формування Реєстру ліцензіатів, розміщеного на вебресурсі за посиланням <https://e-mis.com.ua/moz>.

Також не здійснювався обмін інформацією щодо результатів перевірок стосовно СГ, які провадили операції з постачання послуг з охорони здоров'я, проте не мали ліцензій з медичної практики або в цих ліцензіях не зазначались всі адреси провадження такої діяльності.

Отже, відсутність інформаційного обміну між ДПС і МОЗ в умовах дії воєнного стану з питань провадження діяльності закладів охорони здоров'я, зокрема, ліцензування, фактичного надання послуг з охорони здоров'я, які звільнені від оподаткування ПДВ, тощо, створює ризики несвочасного вжиття заходів територіальними органами ДПС з метою упередження безпідставного надання податкової пільги за кодом 14060409 таким СГ.

Відповідно до підпункту 14 пункту 8 Порядку функціонування електронної системи охорони здоров'я, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25.04.2018 № 411 "Деякі питання електронної системи охорони здоров'я", функціональні можливості електронної системи охорони здоров'я повинні забезпечувати сумісність та електронну взаємодію центральної бази даних в установленому законодавством порядку з іншими інформаційними системами та державними інформаційними ресурсами, зокрема з Державним реєстром фізичних осіб – платників податків, ведення якого здійснює ДПС. Водночас, за інформацією НСЗУ, на час проведення аналізу налаштування автоматичного обміну інформацією із зазначеними інформаційними системами та державними інформаційними ресурсами не забезпечено.

Таким чином, протягом 2020–2021 років та I півріччя 2022 року Мінфіном, МОЗ та ДПС не забезпечено належного обміну інформацією про діяльність закладів охорони здоров'я, що негативно вплинуло на прогнозування недонадходжень до державного бюджету за рахунок надання податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я, а також на ефективність контролю за обґрунтованістю застосування закладами охорони здоров'я цієї пільги.

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

Статтею 49 Конституції України встановлено, зокрема, що **кожен має право на охорону здоров'я, медичну допомогу та медичне страхування**. Держава створює умови для ефективного і доступного для всіх громадян медичного обслуговування.

Протягом періоду, що аналізувався, в Україні продовжувалось реформування системи охорони здоров'я.

Слід зазначити, що відповідно до підпункту 1 пункту 1 постановляючої частини рішення Ради національної безпеки і оборони України від 30.07.2021 "Про стан національної системи охорони здоров'я та невідкладні заходи щодо забезпечення громадян України невідкладною медичною допомогою", введеного в дію Указом Президента України від 18.08.2021 № 369/2021, КМУ доручено **забезпечити до 01.12.2021 розроблення та затвердження Стратегічного плану розвитку системи охорони здоров'я населення на період до 2030 року із визначенням строків, відповідальних за виконання та чітких механізмів для забезпечення рівного доступу громадян України до своєчасної, безпечної та якісної екстреної, первинної, вторинної (спеціалізованої), третинної (високоспеціалізованої), паліативної медичної допомоги та реабілітації у сфері охорони здоров'я. На час завершення аналізу цей документ не затверджено.**

З 01.04.2020 реалізація державних гарантій медичного обслуговування населення за програмою медичних гарантій здійснюється для **всіх видів медичної допомоги**, крім медичних послуг щодо забезпечення оперативного лікування з трансплантації органів та інших анатомічних матеріалів (пункт 4 розділу IV "Прикінцеві та перехідні положення" Закону № 2168⁴¹).

Відповідно до абзацу другого частини п'ятої статті 4 Закону № 2168 **обсяг коштів Державного бюджету України, що спрямовуються на реалізацію програми медичних гарантій, щорічно визначається в Законі України про Державний бюджет України як частка валового внутрішнього продукту (у відсотках) у розмірі не менше 5 відсотків валового внутрішнього продукту України**. Видатки на програму медичних гарантій є захищеними статтями видатків бюджету.

Довідково. Згідно з частиною другою статті 3 Закону № 2168 за рахунок Державного бюджету України окремо здійснюється фінансове забезпечення програм громадського здоров'я, заходів боротьби з епідеміями, проведення медико-соціальної експертизи, діяльності, пов'язаної з проведенням судово-медичної та судово-психіатричної експертиз, та інших програм у галузі охорони здоров'я, що забезпечують виконання загальнодержавних функцій, за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України, а також для підтримки державних некомерційних підприємств охорони здоров'я, зокрема щодо оновлення матеріально-технічної бази, капітального ремонту, реконструкції, оплати енергоносіїв, підвищення оплати праці медичних працівників та

⁴¹ З урахуванням змін, внесених законами України від 20.12.2019 № 421 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо невідкладних заходів у сфері охорони здоров'я" (набрав чинності з 16.01.2020) та від 16.12.2021 № 1967 "Про внесення змін до деяких законів України, що регулюють питання трансплантації анатомічних матеріалів людині" (набрав чинності з 07.01.2022).

фахівців з реабілітації, крім випадків участі державного некомерційного підприємства в державно-приватному партнерстві, фінансування якого здійснюється відповідно до угод, визначених Законом України "Про державно-приватне партнерство".

За даними Мінфіну, протягом періоду, що аналізувався, видатки за напрямом "Охорона здоров'я" (код бюджетної класифікації 0700) щороку зростали. У 2020 році ці видатки із зведеного бюджету порівняно з попереднім роком збільшилися на **36,9 відс.**, у 2021 році – на **16,1 відс.** (табл. 10), а у I півріччі 2022 року становили **95,9 млрд грн, або 47,0 відс.** річного показника за 2021 рік і 42,2 відс. планового показника на 2022 рік (227,2 млрд гривень).

Таблиця 10

Аналіз видатків бюджету на охорону здоров'я протягом 2019–2021 року та I півріччя 2022 року за даними Мінфіну

млн грн

Показник	2019 р.	2020 р.	2020 р. до 2019 р.		2021 р.	2021 р. до 2020 р.		I півріччя 2022 р.
			(+, -)	(%)		(+, -)	(%)	
1. Видатки на охорону здоров'я, зведений бюджет, з них:	128 384,6	175 789,7	47 405,1	136,9	204 121,8	87 332,1	116,1	95 878,5*
1.1. державний бюджет	38 566,6	124 923,7	86 357,1	323,9	171 016,5	46 722,8	136,9	84 461,6
1.2. місцеві бюджети	89 818,0	50 866,0	-38 952,0	56,6	33 105,2	-17 760,8	65,1	11 416,9
2. Видатки на реалізацію програми державних гарантій медичного обслуговування населення за КПКВК 2308060	x	89 533,2	x	x	123 899,9	34 366,7	138,4	74 423,8**
3. Показник 2 до показника 1, %	x	50,9	x	x	60,7	x	x	77,6
4. ВВП	3 974 564	4 194 102	x	x	5 459 574	x	x	x***
5. Показник 2 до показника 4, %	x	2,1	x	x	2,3	x	x	2,9 ****
6. Видатки Державного бюджету України всього	x	1 288 016,7	x	x	1 490 258,9	x	x	1 036 725,5
7. Показник 2 до показника 6, %	x	7,0	x	x	8,3	x	x	7,2

* Заплановано на 2022 рік 227 193,9/ млн гривень.

** Заплановано на 2022 рік 157 298,2 млн гривень.

*** Відповідно до постанови КМУ від 31.05.2021 № 586 "Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2022–2024 роки" плановий показник ВВП на 2022 рік становив 5 368 700 млн гривень.

**** Запланованого на 2022 рік.

Довідково. У 2019 році 56,3 відс. видатків за напрямом "Охорона здоров'я" спрямовувалися на утримання лікарень та санаторно-курортних закладів (код 0730) та 12,4 відс. на утримання поліклінік, амбулаторій, швидкої та невідкладної допомоги (код 0720). У 2020 і 2021 роках ці видатки порівняно з попереднім роком зменшилися майже в 1,9 і 1,3 раза відповідно. При цьому видатки на іншу діяльність у сфері охорони здоров'я (код 0760), частка яких у 2019 році становила 29,5 відс., у 2020 і 2021 роках збільшилися майже в 3,4 і 1,3 раза відповідно, видатки на санітарно-профілактичні та протиепідемічні заходи і заклади (код 07040) (частка у 2019 році 1,5 відс.) збільшилися в 2,3 і 1,7 раза відповідно.

Відбувалось збільшення обсягів видатків на охорону здоров'я за рахунок коштів державного бюджету з одночасним скороченням таких видатків з місцевих бюджетів. Зокрема, у 2020 році ці видатки з державного бюджету зросли на **223,9 відс.**, а з місцевих – скоротилися на **43,4 відс.**, у 2021 році такі видатки з державного бюджету зросли на **36,9 відс.**, з місцевих –

зменшилися на **34,9 відсотка**. У I півріччі 2022 року така тенденція продовжилася: їх питома вага з державного бюджету збільшилася з 83,8 відс. у 2021 році до 88,1 відс. загальної суми.

Видатки з державного бюджету на реалізацію програми державних гарантій медичного обслуговування населення за КПКВК 2308060 у 2021 році **збільшилися на 38,4 відс.** порівняно з 2020 роком і в I півріччі 2022 року становили **60,0 відс.** річного показника 2021 року і 47,3 відс. планового показника на рік (157,3 млрд гривень). Водночас аналіз наведених у табл. 10 даних щодо обсягів коштів, що спрямовувались на реалізацію програми медичних гарантій у 2020–2021 роках та були заплановані на 2022 рік, засвідчив, що такі кошти **значно менші 5 відс. ВВП, що не відповідає вимогам абзацу другого частини п'ятої статті 4 Закону № 2168.**

Аналіз положень порядків реалізації програми державних гарантій медичного обслуговування населення у 2020 році та I кварталі 2021 року, у II–IV кварталах 2021 року та у I півріччі 2022 року засвідчив **збільшення кількості пакетів медичних послуг, що підлягають оплаті в межах реалізації програми медичних гарантій.** Так, якщо в 2020 та I кварталі 2021 року було передбачено **30 пакетів медичних послуг**, то в II–IV кварталах 2021 року та 2022 році їх кількість зросла до **35 і 37 відповідно.**

Довідково. Протягом 2020–2022 років порядок реалізації програми медичних гарантій встановлювався постановами КМУ. Так, Порядок реалізації програми державних гарантій медичного обслуговування населення у 2020 році та I кварталі 2021 року затверджено постановою КМУ від 05.02.2020 № 65 "Деякі питання реалізації програми державних гарантій медичного обслуговування населення у 2020 році та I кварталі 2021 року" (набрав чинності з 08.02.2020); Порядок реалізації програми державних гарантій медичного обслуговування населення у II–IV кварталах 2021 року – постановою КМУ від 15.02.2021 № 133 "Деякі питання реалізації програми державних гарантій медичного обслуговування населення у II–IV кварталах 2021 року" (набрав чинності з 25.02.2021); Порядок реалізації програми державних гарантій медичного обслуговування населення у 2022 році – постановою КМУ від 29.12.2021 № 1440 "Деякі питання реалізації програми державних гарантій медичного обслуговування населення у 2022 році" (набрав чинності з 12.01.2022).

Аналіз даних НСЗУ щодо кількості укладених договорів про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій закладами охорони здоров'я засвідчив різке збільшення кількості укладених договорів порівняно з 2020 роком, що пов'язано із запровадженням нового етапу медичної реформи в Україні. Так, в 2020 році НСЗУ укладено **на 5 782 договори, або майже в 5 разів, більше, ніж в 2019 році, у 2021 році – на 315 договорів, або на 4,3 відс., менше, ніж в 2020 році** (табл. 11).

Таблиця 11

Динаміка кількості укладених договорів із закладами охорони здоров'я за програмою медичних гарантій та суми оплати за цими договорами

Показник	2019 р.	2020 р.	2021 р.	I півріччя 2022 р.
Кількість укладених договорів	1 468	7 250	6 935	4 932
Кількість укладених договорів про внесення змін до договорів	3 120	30 921	14 719	5 386
Кількість припинених договорів	4	15	24	25
Сума оплати згідно з укладеними договорами, млн грн	17 715,2	93 672,0	122 425,5	73 270,3

За інформацією НСЗУ, протягом 2020–2021 років та I півріччя 2022 року надавачам медичної допомоги за програмою медичних гарантій було оплачено медичних послуг майже на **270,2 млрд грн**, з них **близько 98,6 відс.** сплачено комунальним закладам охорони здоров'я, **1,0 відс.** – приватним, **понад 0,4 відс.** – ФОП (табл. 12).

Довідково: НСЗУ є ЦОВВ, який реалізує державну політику у сфері державних фінансових гарантій медичного обслуговування населення.

Таблиця 12

Аналіз стану оплати медичних послуг за програмою медичних гарантій закладам охорони здоров'я за формами власності (за даними НСЗУ*)

млн грн

Період	Комунальна власність		Приватна власність		ФОП		Всього
	сума	%	сума	%	сума	%	
2020 р.	73 766,0	27,7	401,2	15,6	224,4	17,9	74 391,6
2021 р.	121 398,8	45,6	1 072,2	41,6	535,8	42,9	123 006,8
I півріччя 2022 р.	71 165,8	26,7	1 104,2	42,8	489,8	39,2	72 759,8
Разом	266 330,6	100	2 577,6	100	1 250,0	100	270 158,2

* За даними НСЗУ, оплата медичних послуг за програмою медичних гарантій закладам охорони здоров'я державної форми власності здійснювалась тільки у 2021 році одному надавачу таких послуг і становила лише 1,6 тис. гривень.

Державна підтримка сфери охорони здоров'я здійснюється також шляхом надання податкових пільг з ПДВ. Головною метою запровадження податкових пільг з ПДВ на послуги з охорони здоров'я є **зниження їх вартості, а отже, підвищення доступності цих послуг для населення та зменшення бюджетних видатків.** Наявність таких податкових пільг в Україні відповідає вимогам європейського законодавства, зокрема статті 132 глави 2 Директиви Ради № 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28 листопада 2006 року.

Довідково. Згідно з підпунктами "b" та "c" пункту 1 статті 132 глави 2 цієї Директиви (із змінами, внесеними Директивою Ради (ЄС) 2021/1159 від 13 липня 2021 року) держави – члени повинні звільняти від оподаткування такі операції:

(b) лікарняний і медичний догляд та тісно пов'язані з ним види діяльності, здійснювані органами, що регулюються публічним правом, або, за соціальних умов, порівнюваних із тими, які є застосовними до органів, що регулюються публічним правом, – лікарнями, медичними або діагностичними центрами та іншими належним чином визнаними закладами подібного характеру;

(c) надання медичної допомоги у рамках здійснення професійної медичної та парамедичної діяльності, як визначено у відповідній державі – члені.

Як вже зазначалось, за даними звітів (інформації) ДПС про суми податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, у 2019 році загальна сума податкової пільги за кодом 14060409 становила **4,7 млрд грн, або 3,7 відс.** загальних видатків на охорону здоров'я (128,4 млрд грн), у 2020 році – **13,2 млрд грн, або 7,5 відс.** (175,8 млрд грн), у 2021 році – **19,3 млрд грн, або 9,5 відс.** (204,1 млрд грн), у I півріччі 2022 року – **9,6 млрд грн, або 10 відс.** (95,9 млрд грн), а за 9 місяців 2022 року – **14,3 млрд грн, або 9,9 відс.** (144,5 млрд грн) **відповідно.** Отже, державна підтримка сфери охорони здоров'я шляхом надання податкових пільг з ПДВ збільшувалась протягом періоду, що аналізувався, як у натуральних показниках, так і в питомій вазі цієї пільги в загальних видатках бюджету на охорону здоров'я.

Протягом 2019–2021 року та I півріччя 2022 року НСЗУ проводились заходи із забезпечення цільового та ефективного використання коштів за

програмою медичних гарантій, у тому числі перевірки надання медичних послуг надавачами. За результатами цих заходів встановлено окремі випадки неанулювання декларацій у разі смерті пацієнта. Також виявлено випадки дублювання записів про пацієнтів. **Загальна сума перерахунку за деклараціями пацієнтів, щодо яких зафіксовано випадки дублювання записів, становила понад 10 млн гривень.** Такі порушення могли вплинути на правильність обчислення цими закладами охорони здоров'я сум ПДВ, що підлягають сплаті до бюджету, та обсягів отриманих податкових пільг за кодом 14060409.

Аналіз результатів спостережень Держстату за рівнем доступності медичної допомоги для населення у 2019–2021 роках засвідчив, що проведення медичної реформи дещо покращило цей показник, проте **для значної кількості населення України послуги з охорони здоров'я залишалися недоступними.**

Так, кількість домогосподарств, у яких хто-небудь із членів протягом 2019 року за потреби не зміг отримати медичну допомогу, придбати ліки та медичне приладдя, становила **24,4 відс.**, у 2020 році – **19,2 відс.**, у 2021 році – **21,2 відсотка.** Найбільш недоступними для цих домогосподарств були стоматологічні послуги, протезування, лікування у стаціонарі.

Довідково. Через занадто високу вартість послуг члени цих домогосподарств не змогли відвідати лікаря у 2019 році – 63,1 відс., у 2020 році – 57,2 відс., у 2021 році – 66,5 відс.; стоматолога – 96,8, 95,1 і 97,7 відс. відповідно; зробити протезування – 98,6, 97,9 і 97,8 відс. відповідно; провести медичні обстеження – 89,2, 85,7 і 89,5 відс. відповідно; отримати лікувальні процедури – 96,1, 90,3 і 95,4 відс. відповідно; пролікуватися у стаціонарі – 96,2, 87,8 і 91,2 відс. відповідно.

У 2020 році витрати домогосподарств на оплату послуг з охорони здоров'я зменшились порівняно з 2019 роком, частка таких витрат у загальних грошових витратах також зменшилась. Так, якщо у 2019 році витрати домогосподарств на оплату цих послуг у середньому становили **166 грн на місяць (1,8 відс. загальних грошових витрат)**, то у 2020 році – **155,6 грн на місяць (1,7 відс. загальних грошових витрат)**, проте у 2021 році середньомісячні витрати домогосподарств збільшились до **218,6 грн на місяць, що на 40,5 відс. більше, ніж у 2020 році, їхня частка в загальних грошових витратах становила 2,0 відсотка**⁴².

Слід зазначити, що розпочата Російською Федерацією військова агресія проти України вкрай негативно вплинула на медичну галузь держави. За інформацією МОЗ⁴³, на початок грудня 2022 року росіянами було зруйновано 144 об'єкти медичних закладів та ще понад 1 000 пошкоджено, на відновлення яких потрібно щонайменше 1 млрд дол. США.

Таким чином, незважаючи на проведення в Україні реформи у сфері охорони здоров'я, державну підтримку цієї галузі шляхом фінансування із державного та місцевих бюджетів, а також застосування податкових пільг з ПДВ при здійсненні операцій з надання послуг з охорони здоров'я,

⁴² <https://www.ukrstat.gov.ua/> Демографічна та соціальна статистика/Доходи та умови життя/ Витрати і ресурси домогосподарств України (за даними вибіркового обстеження умов життя домогосподарств України).

⁴³ <https://borgexpert.com/news/moz-na-vidbudovu-zrujnovanykh-rosiieiu-likaren-potriben-ponad-1-miliard>.

у 2020–2021 роках кожне п'яте домогосподарство, в якому хто-небудь із членів потребував медичної допомоги, не змогло її отримати через високу вартість цих послуг.

Військова агресія Російської Федерації проти України призвела до суттєвого погіршення стану медичної галузі країни, яка потребуватиме значних капіталовкладень для відновлення, а також подальшої державної підтримки, в тому числі й за рахунок надання податкових пільг.

ВИСНОВКИ

1. Мінфіном, МОЗ і ДПС у 2020–2022 роках не забезпечено повною мірою ухвалення ефективних управлінських рішень щодо запровадження дієвої системи контролю за дотриманням законодавства суб'єктами господарювання, яким надавалась податкова пільга з податку на додану вартість за кодом 14060409 при постачанні послуг з охорони здоров'я. Як наслідок, є ризики неправомірного застосування платниками податків цієї пільги.

1.1. Державна підтримка сфери охорони здоров'я здійснювалась шляхом її фінансування за рахунок бюджету, а також надання податкових пільг з ПДВ. При цьому обсяги наданих податкових пільг з ПДВ за кодом 14060409 збільшувались протягом періоду, що аналізувався, як у натуральних показниках, так і питомій вазі цієї пільги в загальних видатках бюджету на охорону здоров'я. Так, якщо у 2019 році загальна сума податкової пільги за кодом 14060409 становила **4,7 млрд грн, або 3,7 відс.** загальних видатків на охорону здоров'я (128,4 млрд грн), то у 2020 році – **13,2 млрд грн, або 7,5 відс.** (175,8 млрд грн), у 2021 році – **19,3 млрд грн, або 9,5 відс.** (204,1 млрд гривень).

За інформацією Мінфіну, загальні видатки на охорону здоров'я **на 2022 рік** були заплановані у сумі **227,2 млрд грн**, прогнозні втрати бюджету за рахунок податкової пільги за кодом 14060409, за розрахунками Мінфіну, становили **15,0 млрд грн, або 6,6 відс.** запланованих загальних видатків на охорону здоров'я. **За 9 місяців 2022 року** сума зазначеної податкової пільги становила **14,3 млрд грн, або 9,9 відс.** фактичних загальних видатків на охорону здоров'я за цей період (144,5 млрд гривень).

При цьому обсяги податкової пільги за кодом 14060409 у 2020 році становили понад **21 відс.** загальної суми наданих податкових пільг з ПДВ за цей період (62,7 млрд грн), у 2021 році – понад **24 відс.** загальної суми наданих податкових пільг з ПДВ (80,0 млрд грн), за 9 місяців 2022 року – майже **35 відс.** загальної суми наданих податкових пільг з ПДВ за цей період (41,2 млрд гривень).

1.2. Проведення в Україні медичної реформи зумовило збільшення кількості платників ПДВ, а також обсягів проведених ними операцій з постачання послуг з охорони здоров'я, внаслідок чого збільшилися і суми отриманих ними податкових пільг за кодом 14060409. Так, за даними ДПС, **кількість платників ПДВ**, які застосовували податкову пільгу за кодом 14060409, у 2020 році порівняно з 2019 роком **збільшилася на 53,0 відс.**

(з 1 674 до 2 562 СГ), у 2021 році – **на 12,6 відс.** (до 2 885 СГ), а у I півріччі 2022 року **скоротилась на 4,6 відс.** (2 752 СГ).

ДПС не забезпечено належного контролю за повнотою обліку та правильністю визначення платниками податків застосованих ними податкових пільг за кодом 14060409 при здійсненні операцій з постачання послуг з охорони здоров'я, а також сум таких пільг. За даними ДПС, загалом протягом 2020–2021 років і I півріччя 2022 року платникам ПДВ, які здійснювали вказані операції, надано податкових пільг за кодом 14060409 на суму **понад 42,1 млрд гривень.**

Водночас за даними, відображеними в деклараціях з ПДВ (з урахуванням уточнюючих розрахунків), поданих платниками ПДВ протягом періоду, що аналізувався, обсяги застосованих податкових пільг з ПДВ при постачанні послуг з охорони здоров'я становили **понад 43,7 млрд грн, або на 1,6 млрд більше, ніж за даними зведених звітів ДПС.**

Ці розбіжності спричинені некоректними або неправильними даними, вказаними як у деклараціях з ПДВ, поданих платниками ПДВ, так і звітах про суми податкових пільг, що формувались органами ДПС. Зокрема, запроваджений ДПС механізм формування показників вказаної звітності не передбачає їх зміни у разі подання платниками ПДВ уточнюючих розрахунків.

1.3. З 01.04.2020 відповідно до Закону № 2168 реалізація державних гарантій медичного обслуговування населення за програмою медичних гарантій здійснюється для всіх видів медичної допомоги, крім медичних послуг щодо забезпечення оперативного лікування з трансплантації органів та інших анатомічних матеріалів, та фінансується за рахунок бюджетної програми за КПКВК 2308060.

У 2020 і 2021 роках видатки державного бюджету за цією програмою становили 89,5 і 123,9 млрд грн відповідно, у I півріччі 2022 року – 74,4 млрд грн, або 47,3 відс. планового показника на рік (157,3 млрд гривень).

Разом з тим аналіз результатів проведених Державною службою статистики України спостережень щодо доступності медичної допомоги у 2019–2020 роках засвідчив, що для майже **22 відс. населення України послуги з охорони здоров'я залишалися недоступними.** Так, кількість домогосподарств, у яких хто-небудь із членів за потреби не зміг отримати медичну допомогу, придбати ліки та медичне приладдя, у 2019 році становила **24,4 відс.,** у 2020 році – **19,2 відс.,** у 2021 році – **21,2 відсотка.** Найбільш недоступними для цих домогосподарств були стоматологічні послуги, протезування, лікування у стаціонарі. Головна **причина, через яку члени домогосподарств не змогли отримати медичну допомогу, – занадто висока вартість цих послуг.**

2. Органами державної влади не вжито усіх заходів для реалізації рекомендацій (пропозицій) Рахункової палати, наданих за результатами аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я (звіт затверджено рішенням Рахункової палати від 19.03.2019 № 6-5). З 12 рекомендацій (пропозицій) виконано в повному обсязі або частково 7. Як наслідок, окремі проблемні питання щодо забезпечення ефективного

контролю за правомірністю застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я, виявлені цим заходом, є актуальними і сьогодні.

Зокрема, окремі положення підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу потребують узгодження із нормами законів № 2801 і № 1053 в частині термінології.

3. Нормативно-правове регулювання питань застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я, ліцензування господарської діяльності з медичної практики, а також контролю за діяльністю закладів охорони здоров'я, протягом періоду, що аналізувався, було недосконалим і неузгодженим.

3.1. Редакція підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу є недосконалою та неузгодженою з іншими законодавчими актами, що призводить до її неоднозначного трактування. Зокрема:

– поняття "послуга з охорони здоров'я", яке застосовується в підпункті, законодавчо не визначено, що спричиняє його неоднозначне тлумачення та застосування і, відповідно, потребує узгодження із нормами законів № 2801 і № 1053;

– у Законі № 1053, який визначає правові, організаційні та економічні засади проведення реабілітації особи з обмеженнями повсякденного функціонування у сфері охорони здоров'я з метою досягнення та підтримання оптимального рівня функціонування у її середовищі, з **31.12.2020** застосовується поняття "реабілітаційний заклад". Водночас у підпункті 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу використовується поняття "реабілітаційна установа", що потребує відповідного врегулювання.

3.2. Податковий кодекс не містить визначення поняття "поліпшене сервісне обслуговування у медичних закладах" та/або посилань на інші нормативно-правові акти щодо критеріїв віднесення закладу охорони здоров'я до медичного закладу із поліпшеним сервісним обслуговуванням, медичні послуги якого не звільняються від оподаткування ПДВ згідно з підпунктом "і" вказаного вище підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 цього Кодексу, що створює ризики неправомірного застосування цієї податкової пільги.

3.3. На законодавчому рівні не визначено поняття "медична практика", яка відповідно до Закону № 222 підлягає ліцензуванню. Це поняття розкрито тільки у Ліцензійних умовах № 285, які є підзаконним актом.

3.4. Згідно з Положенням № 267 МОЗ є головним органом у системі ЦОВВ, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я. Разом з тим МОЗ не включено до переліку органів охорони здоров'я, що забезпечують реалізацію державної політики у сфері охорони здоров'я, визначеного статтею 15 Закону № 2801. При цьому в Законі № 2801 застосовуються поняття: ЦОВВ, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я, та ЦОВВ, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я, що, відповідно, потребує врегулювання.

3.5. Пунктом 6 критерію, за яким оцінюється ступінь ризику від провадження діяльності у сфері охорони здоров'я для безпеки життя і здоров'я населення та визначається періодичність здійснення планових заходів

державного нагляду (контролю), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2008 № 843, передбачено, що планові заходи державного нагляду (контролю) за діяльністю суб'єктів господарювання з високим ступенем ризику здійснюються **не частіше одного разу на рік. Це не відповідає вимогам частини другої статті 5 Закону № 877, згідно з якою планові заходи державного нагляду (контролю) за діяльністю суб'єктів господарювання, яка віднесена до високого ступеня ризику, проводяться органом державного нагляду (контролю) не частіше одного разу на два роки.**

4. МОЗ протягом періоду, що аналізувався, не забезпечено якісного формування та ведення Ліцензійного реєстру з медичної практики. В умовах запровадженого воєнного стану публічний доступ до ліцензійних реєстрів припинено, що ускладнило проведення заходів контролю за обґрунтованістю отримання податкових пільг з ПДВ закладами охорони здоров'я.

При цьому МОЗ визнало, що база даних ліцензіатів з медичної практики є технічно застарілою і потребує програмно-технічного удосконалення, а тому інформація про кількість ліцензіатів, надана Рахунковій палаті під час проведення аналізу, має помилки.

4.1. МОЗ як органом ліцензування не забезпечено виконання вимог пункту 3 частини другої статті 16 Закону № 222 та не ухвалено рішень про анулювання ліцензій з медичної практики у разі державної реєстрації припинення діяльності такими СГ. Рахунковою палатою виявлено 25 СГ у Вінницькій області, які, за даними МОЗ, мали чинну ліцензію протягом періоду, що аналізувався, але щодо яких до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань внесено відомості про державну реєстрацію припинення. Як наслідок, мали місце ризики використання цих ліцензій у подальшому при провадженні ліцензіатами незаконної діяльності без державної реєстрації та обліку в територіальних органах ДПС, а отже, й ризики втрати надходжень до державного бюджету за рахунок необґрунтованого застосування податкової пільги за кодом 14060409.

4.2. У Ліцензійному реєстрі МОЗ не оприлюднювалась інформація, яка містилась в рішеннях МОЗ про видачу ліцензії, щодо ліцензованих видів спеціальностей з медичної практики і місця провадження господарської діяльності з медичної практики, що створило ризики необґрунтованого отримання СГ податкової пільги за кодом 14060409 за окремими місцями провадження діяльності, а отже, й ризики втрати надходжень до державного бюджету.

Так, під час аналізу в ГУ ДПС у Дніпропетровській області виявлено невідповідність назв трьох СГ, які отримали ліцензію, назвам створених ними закладів охорони здоров'я, а також випадки провадження господарської діяльності з надання послуг з медичної практики за адресами, які не відповідають вказаному місцю провадження такої діяльності.

4.3. МОЗ у порушення вимог пункту 13 Порядку № 765 протягом майже 10 років (з 15.01.2013 – набрання чинності постановою № 1216) не створило та не веде реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я.

При цьому МОЗ не приведено у відповідність із Порядком № 765 наказ МОЗ № 739, яким затверджено Положення про Державний реєстр акредитованих закладів охорони здоров'я. Формування бази даних цього реєстру покладено на ДП "Реєстр медичних, фармацевтичних та науково-педагогічних працівників системи МОЗ України", яке ліквідовано у 2018 році.

Переліки закладів охорони здоров'я, що пройшли процедуру акредитації, надані Рахунковій палаті, які, за поясненням МОЗ, щороку публікувалися на офіційному вебсайті у розділі "Акредитація закладу", не містять відомостей про керівника закладу (прізвище, ім'я, по батькові, назва посади, робочий телефон) та державну акредитацію закладу (дату видачі сертифіката, термін дії, номер рішення тощо), чим не дотримано норм пункту 9 Положення про Державний реєстр акредитованих закладів охорони здоров'я.

Водночас МОЗ у порушення вимог пункту 4 Порядку № 765 не затверджено типового положення про акредитаційні комісії, що утворюються при структурних підрозділах охорони здоров'я, зокрема, обласних і Київської міської держадміністрацій.

4.4. МОЗ не створено ризикоорієнтованої системи відбору закладів охорони здоров'я для проведення заходів державного нагляду (контролю) та не забезпечено публічного доступу до результатів такого відбору.

При плануванні цих заходів не дотримувались вимоги пунктів 11 і 14 Методики № 342: перелік СГ, що підлягали державному нагляду (контролю), з розташуванням їх у порядку зменшення суми балів, нарахованих кожному СГ, не складався та на офіційному вебсайті Міністерства не оприлюднювався.

Перевірками протягом 2020–2021 років і I півріччя 2022 року було охоплено не більше 1 відс. загальної кількості ліцензіатів, при цьому не використано законодавчих можливостей для здійснення перевірок у закладах охорони здоров'я з високим ризиком провадження господарської діяльності.

Всього в цей період проведено 164 заходи державного нагляду (контролю), з яких 61,6 відс. планові. При цьому здійснено **23,9 відс. запланованих заходів** (у 2020 році – 12,0 відс., у 2021 році – 49,0 відс., у I півріччі 2022 року – 8,1 відсотка).

Водночас не забезпечено належного моніторингу стану виконання порушниками розпоряджень МОЗ щодо усунення виявлених порушень ліцензійних умов, що знизило ефективність контрольних заходів.

МОЗ надавало Мінекономіки неповну та недостовірну звітність про результати контрольно-наглядової діяльності за 2020 рік: в окремих звітах не заповнено усіх граф таблиці за наявності необхідних даних; неправильно вказано кількість проведених контрольних заходів.

5. ДПС протягом періоду, що аналізувався, не забезпечено належної координації дій територіальних органів щодо контролю за обґрунтованістю та законністю застосування податкових пільг за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я.

5.1. ДПС не забезпечено достовірного обліку обсягів податкової пільги за кодом 14060409 у частині звільнення від ПДВ операцій з постачання послуг з охорони здоров'я. Встановлено непоодинокі випадки недекларування окремими СГ сум ПДВ з обсягів операцій, звільнених від

оподаткування, допущення помилок при формуванні додатка 5 до декларації з ПДВ. Крім того, програмне забезпечення, за допомогою якого здійснюється формування звітів про податкові пільги на рівні територіальних органів ДПС, є недосконалим, що створює ризики викривлення узагальнених даних про обсяги отриманих податкових пільг з ПДВ, у тому числі за кодом 14060409.

5.2. ДПС та її територіальними органами не забезпечено належного контролю за правомірністю застосування податкових пільг за кодом 14060409, зокрема за наявністю у СГ, які здійснюють операції з надання послуг охорони здоров'я, відповідної ліцензії.

Протягом періоду, що аналізувався, територіальними органами ДПС проведено **140 документальних перевірок** СГ, які здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я, нараховано 115,7 млн грн грошових зобов'язань з ПДВ, з яких скасовано в судовому порядку 59,3 млн грн (51,3 відс.) та сплачено до бюджету 6,0 млн грн (5,2 відсотка).

Ухвалення судами рішень про скасування податкових повідомлень-рішень податкових органів засвідчує як **низьку якість проведених територіальними органами ДПС перевірок, так і недосконалість норм Податкового кодексу України** та законодавства у сфері ліцензування господарської діяльності з медичної практики, що призводило до їх неоднозначного трактування, внаслідок чого рішення приймалися на користь платників податків.

За результатами проведених у цей період **2 185 камеральних перевірок** звітності з ПДВ СГ, які здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я, нараховано близько 191,7 млн грн грошових зобов'язань з ПДВ, з яких узгоджено 42,3 млн грн, або 22,1 відсотка. При цьому окремий облік надходження коштів та сплачених донарахованих сум ПДВ за підсумками камеральних перевірок в інтегрованій картці платника податковими органами не здійснювався. Якість камеральних перевірок щодо правомірності застосування закладами охорони здоров'я податкової пільги за кодом 14060409 була низькою: встановлені непоодинокі випадки неправильного заповнення платниками податків податкової звітності в частині декларування цієї пільги.

У ДПС здійснено вибірккову перевірку 8 170 СГ, які протягом періоду, що аналізувався, декларували податкову пільгу за кодом 14060409, та встановлено, що 39 СГ не мали ліцензії з медичної практики та задекларували податкову пільгу за кодом 14060409 на загальну суму 62,0 млн гривень.

Крім того, виявлено випадки декларування податкової пільги за кодом 14060409 на суму 34,9 млн грн ФОП (21 випадок) та СГ, які провадили діяльність з медичної практики за договорами про спільну діяльність (5 випадків) і управління майном (два випадки), що перебували на обліку в ГУ ДПС у Дніпропетровській, Донецькій, Київській, Одеській, Херсонській областях та у м. Києві. Вказані ФОП мали ліцензії з медичної практики, господарська діяльність з медичної практики в межах договорів про спільну діяльність і управління майном провадилась на підставі ліцензій уповноваженої особи, проте ці СГ не належать до закладів охорони здоров'я відповідно до норм Закону № 2801, оскільки вони не є юридичними особами.

5.3. За результатами аналізу встановлено непоодинокі випадки визначення платниками податків від'ємного значення податкової пільги

з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я, що суперечить самій суті податкової пільги.

Так, аналіз інформації, сформованої на підставі звітів ДПС про суми наданих податкових пільг, засвідчив, що у I півріччі 2022 року 43 платники податків задекларували податкову пільгу за кодом 14060409 з від'ємним значенням на загальну суму 91,0 млн гривень. У 2020 і 2021 роки таких платників не виявлено.

Поряд з цим аналізом у ГУ ДПС у Дніпропетровській області в періоді, що досліджувався, в тому числі у 2020 і 2021 роках, встановлено 127 випадків декларування від'ємного значення податкової пільги з ПДВ на загальну суму 27,8 млн гривень. У ГУ ДПС у Полтавській області виявлено три випадки на загальну суму 862,0 тис. грн, у Львівській – два на загальну суму 41,7 тис. гривень.

За цих умов, у разі виникнення від'ємного значення зазначеної пільги, ДПС при формуванні звітів про суми податкових пільг такі суми враховувала зі знаком "+" або зменшувала їх позитивне значення, що призводило до викривлення показників цих звітів.

6. Протягом періоду, що аналізувався, Мінфіном, МОЗ та ДПС не забезпечено належного обміну інформацією з питань, які стосуються діяльності закладів охорони здоров'я та використаних ними податкових пільг з ПДВ, що негативно вплинуло на обґрунтованість прогнозування втрат державного бюджету від надання цих пільг, а також спричинило неправомірне їх застосування.

6.1. Прогнозування втрат бюджету від надання податкових пільг здійснювалось Мінфіном без належного обґрунтування та врахування важливих факторів, що безпосередньо впливають на їх обсяги. Зокрема, щодо податкової пільги за кодом 14060409 не враховувались наслідки проведення в Україні медичної реформи в частині збільшення кількості платників ПДВ, які застосовували цю податкову пільгу, та обсягів операцій з постачання послуг з охорони здоров'я, що звільняються від оподаткування ПДВ.

Як наслідок, **фактичні обсяги податкової пільги за кодом 14060409 за даними зведеної інформації ДПС у 2020–2021 роках суттєво відрізнялись від очікуваних обсягів, розрахованих Мінфіном (в 3,1 і в 2,7 раза відповідно).**

6.2. **ДПС не налагоджено обміну інформацією з МОЗ щодо підтвердження наявності у суб'єктів господарювання ліцензій з медичної практики.** Так, не здійснювався обмін інформацією щодо результатів перевірок СГ, які провадили операції з постачання послуг з охорони здоров'я без ліцензій з медичної практики або з такими ліцензіями, в яких зазначені не всі адреси провадження діяльності.

Крім того, зважаючи на неоприлюднення МОЗ в умовах запровадженого в Україні воєнного стану актуального переліку ліцензіатів, а також інформації про види діяльності (спеціальності), що мають право здійснювати заклади охорони здоров'я відповідно до отриманих ліцензій, є ризики неправомірного застосування податкової пільги за кодом 14060409 СГ, які не мають ліцензії на провадження діяльності з медичної практики.

ПРОПОЗИЦІЇ

1. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аналізу ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я надіслати Верховній Раді України протягом 15 днів з дня затвердження.

2. Відомості у формі рішення Рахункової палати про результати аналізу ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я надіслати Кабінетові Міністрів України та рекомендувати доручити:

2.1. Міністерству фінансів України, Міністерству охорони здоров'я України підготувати та внести на розгляд Кабінетові Міністрів України проєкт закону України щодо внесення змін до підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу в частині:

визначення поняття "послуга з охорони здоров'я";

посилання на термін "реабілітаційний заклад" замість "реабілітаційна установа";

2.2. Міністерству охорони здоров'я України підготувати та внести на розгляд Кабінетові Міністрів України проєкти нормативно-правових актів щодо внесення змін до:

– Закону № 2801 в частині:

визначення поняття "медична практика", що підлягає ліцензуванню;

віднесення МОЗ до переліку органів охорони здоров'я, що забезпечують реалізацію державної політики у сфері охорони здоров'я (стаття 15), та посилання на ЦОВВ, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я;

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

2.3. Міністерству охорони здоров'я України, Міністерству фінансів України підготувати та внести на розгляд Кабінетові Міністрів України проєкт закону України щодо внесення змін до статті 3 Закону № 2801 в частині визначення поняття "поліпшене сервісне обслуговування у медичних закладах" та/або посилань на інші нормативно-правові акти, якими мають визначатись критерії віднесення закладу охорони здоров'я до медичного закладу із поліпшеним сервісним обслуговуванням, медичні послуги якого не

звільняються від оподаткування ПДВ згідно з підпунктом "і" підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу.

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

вжити заходів щодо усунення недоліків, встановлених під час аналізу, в частині прогнозування втрат бюджету через надання пільг з оподаткування ПДВ, зокрема за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я, та забезпечити взаємодію з відповідними центральними органами виконавчої влади з питань оцінки можливих ризиків втрат бюджету через надання таких пільг в окремих галузях економіки;

вивчити причини виникнення від'ємного значення податкової пільги з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я в податкових деклараціях з ПДВ, поданих окремими платниками податку, та забезпечити врегулювання цього питання.

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

розробити і затвердити план заходів щодо виконання рекомендацій Рахункової палати;

забезпечити виконання вимог пункту 13 Порядку № 765 щодо створення та функціонування Державного реєстру акредитованих закладів охорони здоров'я;

вдосконалити програмне забезпечення Ліцензійного реєстру МОЗ;

запровадити ризикоорієнтовану систему відбору закладів охорони здоров'я для проведення заходів державного нагляду (контролю).

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

розробити і затвердити план заходів щодо виконання рекомендацій Рахункової палати;

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

запровадити ефективний контроль за правильністю і достовірністю декларування закладами охорони здоров'я та реабілітаційними установами обсягів операцій, звільнених від оподаткування ПДВ відповідно до підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України, та сум несплаченого ПДВ у зв'язку із таким звільненням від оподаткування;

забезпечити вдосконалення програмного забезпечення, за допомогою якого здійснюється формування звітів про податкові пільги на рівні ДПС та її територіальних органів, з метою уникнення викривлення показників цих звітів.

6. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аналізу ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я надіслати ГУ ДПС у Вінницькій, Дніпропетровській, Львівській і Полтавській областях, м. Києві та рекомендувати розглянути результати аналізу, розробити та вжити невідкладних заходів для усунення виявлених порушень та недоліків у роботі.

Член Рахункової палати

Цезар ОГОНЬ

Узагальнені показники декларацій з ПДВ суб'єктів господарювання, які здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я, в частині обсягів пільгових операцій

Період	Операції, що не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Податкового кодексу); операції з постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2 і 186.3 статті 186 розділу V Податкового кодексу за межами митної території України; операції, які звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V, підрозділ 2 розділу XX Податкового кодексу, міжнародні договори (угоди)) (ряд.5)А р. 5, тис. грн			Обсяг пільгових операцій відповідно до підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу	
	Всього, р. 5	у тому числі операції, що звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V, підрозділ 2 розділу XX Податкового кодексу, міжнародні договори (угоди)): р. 5.1	з рядка 5.1 сума коригування обсягів за такими операціями, р. 5.1.1	тис. грн	Питома вага, %
2020 рік					
I півріччя 2020 р.	32 485 751	31 540 609	154	22 151 380	70
II півріччя 2020 р.	69 661 546	68 619 685	—	62 676 805	91
Всього	102 147 297	100 160 294	154	84 828 185	85
2021 рік					
I півріччя 2021 р.	69 699 781	68 187 563	494 904	61 278 806	90
I півріччя 2021 р. до I півріччя 2020 р., %	214,6	216,2	<i>в 3 213,7 раза</i>	276,6	—
II півріччя 2021	89 232 000	87 417 339	457 938	66 118 036	76
II півріччя 2021 р. до II півріччя 2020 р., %	128,1	127,4	—	105,5	—
всього	158 931 781	155 604 903	952 842	127 396 842	82
2021 р. до 2020 р., %	155,6	155,4	<i>в 6 187,3 раза</i>	150,2	—
I півріччя 2022 року					
I півріччя 2022	63 339 153	62 186 197	519 843	58 085 038	93
I півріччя 2022 р. до I півріччя 2021 р., %	90,9	91,2	105	94,8	—

Обсяги пільгових операцій за кодом 14060409 відповідно до додатка 5 до декларації з ПДВ (з урахуванням уточнюючих розрахунків)

Період	Сума ПДВ, не сплачена до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги за кодом 14060409, тис. грн	Обсяг звільнених від оподаткування операцій з постачання товарів/ послуг, тис. грн	Обсяги операцій з придбання товарів/послуг*, тис. грн			
			20 %	7 %	0 %/ звільнені	14 %
2020 рік						
I півріччя 2020 р.	3 434 461	22 151 380	1 368 243	1 547 835	1 109 170	0,0
II півріччя 2020 р.	10 199 388	62 676 805	2 792 780	3 341 515	4 256 142	0,0
Всього 2020 р.	13 633 849	84 828 185	4 161 023	4 889 350	5 365 312	0,0
2021 рік						
I півріччя 2021 р.	9 706 708	61 278 806	3 126 361	2 997 339	5 352 067	882
I півріччя 2021 р. до I півріччя 2020 р., %	282,6	276,6	228,5	193,6	482,5	–
II півріччя 2021 р.	10 261 482	66 118 036	3 998 900	3 977 831	5 137 308	4 103
II півріччя 2021 р. до II півріччя 2020 р., %	100,6	105,5	143,2	119,0	120,7	–
Всього 2021	19 968 190	127 396 842	7 125 261	6 975 170	10 489 375	4 985
2021 р. до 2020 р., %	146,5	150,2	171,2	142,7	195,5	–
I півріччя 2022 року						
I півріччя 2022	10 132 669	58 085 038	2 386 741	1 667 980	1 727 104	747
I півріччя 2022 р. до I півріччя 2021 р., %	104,4	94,8	76,3	55,6	32,3	84,7

* - відображено обсяги операцій з придбання товарів/послуг, які придбані у поточному та попередніх звітних (податкових) періодах, які у поточному звітному (податковому) періоді використані в пільгових операціях з постачання товарів/послуг.

Структура результатів проведених протягом 2020–2021 років та I півріччя 2022 року камеральних перевірок звітності з ПДВ, поданої суб'єктами господарювання, які здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я, в розрізі форм ППР

Форма ППР	Нараховано за результатами камеральних перевірок, тис. грн				Обсяг узгоджених грошових зобов'язань за результатами камеральних перевірок, тис. грн					
	основний платіж	фінансова санкція	пеня	всього	узгоджена сума зобов'язання	узгоджена сума ШС	узгоджена сума пені	всього (грошове зобов'язання)	відсоток	узгоджена сума зменшеного відшкодування ПДВ
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
2020 рік										
Форма "Н"	0,0	9 139,9	0,0	9 139,91	0,0	8 415,1	0,0	8 415,1	92,1	0,0
Форма "ПН"	0,0	40 989,4	0,0	40 989,39	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Форма "ПС"	0,0	263,0	0,0	262,98	0,0	232,2	0,0	232,2	88,3	0,0
Форма "Р"	834,9	209,6	0,0	1 044,50	53,89	14,4	0,0	68,3	6,5	0,0
Форма "Ш"	0,0	132 025,0	0,0	132 024,97	0,0	31 792,3	0,0	31 792,3	24,1	0,0
Форма "В3"	0,0	0,0	0,0	0,00	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	441,8
Форма "В4"	0,2	7,6	0,0	7,73	0,2	0,0	0,0	0,2	2,3	0,0
Разом	835,1	182 634,4	0,0	183 469,48	54,1	40 453,9	0,0	40 508,0	22,1	441,8
2021 рік										
Форма "Н"	0,0	399,6	0,0	399,6	0,0	197,3	0,0	197,3	49,4	0,0
Форма "ПС"	0,0	6 873,7	0,0	6 873,7	0,0	1 080,2	0,0	1 080,2	15,7	0,0
Форма "Р"	35,4	19,5	0,0	54,8	24,3	14,1	0,0	38,5	70,1	0,0
Форма "Ш"	0,0	34,4	0,0	34,4	0,0	8,6	0,0	8,6	25,0	0,0
Форма "В4"	0,0	392,0	0,0	392,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом	35,4	7 719,2	0,0	7 754,6	24,3	1 300,3	0,0	1 324,6	17,1	0,0

Продовження додатка 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I півріччя 2022 року										
Форма "Н"	0,0	297,8	0,0	297,8	0,0	296,9	0,0	296,9	99,7	0,0
Форма "ПН"	0,0	0,1	0,0	0,1	0,0	0,1	0,0	0,1	100,0	0,0
Форма "ПС"	0,0	133,0	0,0	133,0	0,0	124,1	0,0	124,11	93,4	0,0
Форма "Р"	3,9	6,3	0,0	10,2	3,8	6,0	0,0	9,8	96,4	0,0
Форма "Ш"	0,0	2,1	0,0	2,1	0,0	2,0	0,0	2,0	99,9	0,0
Форма "В3"	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		43 104,7
Форма "В4"	0,0	16,7	0,0	16,7	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом	3,9	455,9	0,0	459,8	3,8	429,1	0,0	432,9	94,2	43 104,7

Довідково: Наказом Мінфіну від 28.12.2015 № 1204 "Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків", зареєстрованим у Мін'юсті 22.01. 2016 за № 124/28254, затверджено форми ППР, в тому числі:

"Р" – у разі виявлення за результатами перевірок завищення або заниження податкових зобов'язань платника податків та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, та застосування за наслідками таких перевірок передбачених Податковим кодексом штрафних (фінансових) санкцій, пов'язаних з таким заниженням (завищенням) податкових та/або інших зобов'язань (крім грошових зобов'язань та/або штрафних (фінансових) санкцій, визначених іншими формами податкових повідомлень-рішень) та пені (крім пені відповідно до статті 129 Податкового кодексу);

"Р1" – у разі виявлення за результатами перевірок заниження або завищення суми податкового кредиту та/або суми податкових зобов'язань для цілей розділу V Податкового кодексу, заявленої у податковій декларації з ПДВ, що не призвело до виникнення грошових зобов'язань за результатами перевірки (крім випадків, коли зазначене заниження або завищення враховано при винесенні інших податкових повідомлень-рішень за результатами перевірки);

"Ш" – у разі застосування штрафних санкцій за порушення строків сплати грошових зобов'язань/порушення строків зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, установлених Законом України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні";

"В1" – у разі завищення заявленої суми бюджетного відшкодування ПДВ, у тому числі якщо заявлені до відшкодування суми ПДВ на момент перевірки відшкодовані платнику податку;

"В3" – у разі відмови у наданні бюджетного відшкодування;

"В4" – у разі зменшення від'ємного значення суми ПДВ;

"ПС" – у разі застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення податкового законодавства (крім штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), визначених іншими формами податкових повідомлень-рішень);

"Н" – за порушення платниками ПДВ граничних строків реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування до податкової накладної, визначених статтею 201 Податкового кодексу, в ЄРПН та/або невиконання податкового повідомлення - рішення: щодо попередження платника податку - продавця контролюючим органом про необхідність складання та/або реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування до податкової накладної в ЄРПН та/або виправлення помилок під час зазначення обов'язкових реквізитів податкової накладної, передбачених п. 201.1 ст. 201 Податкового кодексу;

"ПН" – у разі відсутності складання та/або реєстрації податкової накладної в ЄРПН протягом граничних строків, передбачених ст. 201 Податкового кодексу (попередження про необхідність складання та/або реєстрації податкової накладної), виявлення контролюючим органом помилок при визначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної (попередження про необхідність виправлення платником податку - продавцем помилок при визначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної).

**Платники ПДВ, які декларували податкову пільгу за кодом 14060409 без
зазначення інформації про діючу ліцензію з медичної практики в
переліку ліцензіатів МОЗ та реєстрі, розміщеному на вебресурсі ЕМІС**

№ з/п	ЄДРПОУ	Назва	2020 рік	2021 рік	I півріччя 2022 року	Разом
1	36273889	ТОВ "Софттверван Україна"	11 182,6	12 383,5	0,0	23 566,1
2	44591929	КНП "Львівське ТМО 3"	0,0	0,0	20 635,6	20 635,6
3	37639909	ТОВ "Медікавер Україна"	0,0	0,0	11 424,4	11 424,4
4	32073682	ТОВ "Сос Сервіс Україна"	1 006,4	1 661,4	399,1	3 066,9
5	40520168	ТЗОВ "Подорожник Волинь"	0,0	0,0	1 226,5	1 226,5
6	36285889	ПП "Либідь 45"	292,9	297,3	103,5	693,6
7	33192561	ТОВ "Карл Цуйсс"	531,7	0,0	0,0	531,7
8	32854376	ПП "Альфа Мед"	0,0	85,0	116,7	201,7
9	35357983	ТОВ "Мінерва Менінг Ейдженсі"	73,9	60,8	9,0	143,7
10	16292890	ТОВ "Норма"	40,8	44,4	0,0	85,2
11	41892836	ТОВ "Українська персональна клініка"	21,1	58,0	0,0	79,1
12	3354394	КП "Ритуал" ХМР	0,0	0,0	78,9	78,9
13	43229702	ТОВ "Офіс-СТ"	55,6	0,0	0,0	55,6
14	41201250	ТОВ "Левайс"	0,0	61,4	-13,8	47,7
15	5393725	КП "МТТУ"	33,8	8,9	-15,0	27,7
16	39069887	ТОВ "ВК "УССК"	17,6	0,0	0,0	17,6
17	44550814	Державний податковий університет	0,0	0,0	14,3	14,3
18	13437402	ПРАТ "ВП "Техмаш"	4,0	9,7	-0,04	13,6
19	21149373	Почаївська обласна комунальна аптека №42	8,8	4,4	0,0	13,2
20	3360874	КП "Міськсвітло" ХМР	0,0	7,5	0,0	7,5
21	40110917	ТОВ "Авіон+"	6,6	0,0	0,0	6,6
22	37226908	ТОВ "Ванко"	0,0	5,2	0,0	5,2
23	44172411	ТОВ "УП Медіа Плюс"	0,0	4,1	0,0	4,1
24	30646621	ТОВ "ОПВК"	3,5	0,0	0,0	3,5
25	33695713	ТОВ "Абеа"	2,8	0,0	0,0	2,8
26	43745351	ТОВ "Ерон Київ"	1,9	0,0	0,0	1,9
27	21362262	ТОВ "Фірма Діоніс"	0,0	1,7	0,0	1,7
28	40623511	ТОВ "МСР – Сервіс Груп"	0,0	0,0	1,4	1,4
29	42015454	ТОВ "Ахед Інтернешнл"	0,0	1,2	0,0	1,2
30	31870423	ТОВ "Піонер"	0,8	0,0	0,0	0,8
31	39542419	ТОВ "Феросталь"	0,0	0,7	0,0	0,7
32	43720709	ТОВ "Смарт Тренд"	0,0	1,0	-0,4	0,6
33	30810651	ТОВ "Реал-Агент"	0,0	0,3	0,0	0,3
34	21673832	ПРАТ "Київстар"	0,0	0,3	0,0	0,3
35	31980570	ПП "Ланкастор"	0,0	0,0	0,2	0,2
36	43287900	ТОВ "Техногаз-С"	0,0	0,2	0,0	0,2
37	22588078	ТОВ "Ребелс"	0,2	0,0	0,0	0,2
38	41444979	ТЗОВ "Сториця"	0,1	0,0	0,0	0,1
39	38271553	ТОВ "Медфокус"	0,0	0,0	0,04	0,04
Всього			13 285,0	14 696,8	33 980,3	61 962,1

Обсяги податкової пільги за кодом 14060409, задекларованої ФОП

№ з/п	Код органу ДПС	Код платника	Назва платника	Сума пільги з ПДВ, тис. грн			
				2020 рік	2021 рік	I півріччя 2022 року	Всього
1	10	2854312618	Лиховид Ігор Анатолійович	845,0	886,1	137,5	1 868,6
2	26	3374507731	Білосвіт Віталій Миколайович	57,1	273,6	0,0	330,7
3	5	2323715509	Олійник-Ковалевська Людмила Василівна	0,0	1 052,7	479,4	1 532,1
4	21	2941006493	Степанов Олександр Сергійович	0,0	1 864,8	315,2	2 180,0
5	26	3095009546	Поїзд Олена Федорівна	0,0	378,9	305,3	684,2
6	4	3256205251	Сафонов Денис Олегович	0,0	488,6	826,3	1 314,9
7	26	3389008828	Помінчук Крістіна Русланівна	0,0	1 165,6	235,3	1 400,9
8	10	3500906967	Доненко Олександра Вікторівна	0,0	14 677,3	6 457,7	21 135,0
9	26	3542210654	Томашук Іван Андрійович	0,0	1 415,7	409,0	1 824,6
10	15	2663412182	Козирь Ольга Григорівна	0,0	0,0	555,7	555,7
11	21	3419315774	Григоренко Михайло Михайлович	0,0	0,0	404,5	404,5
			Разом	902,1	22 203,3	10 125,9	33 231,3