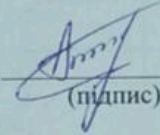


**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування**

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА
на тему: «Роль штрафних санкцій в забезпеченні виконання податкового
обов'язку суб'єктами господарювання»**

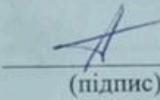
Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ФМФА-21-1,
спеціальності 072 «Фінанси, банківська
справа та страхування»,
ОПП «Фіскальне адміністрування»



(підпис)

Сверба
Анна
Володимирівна

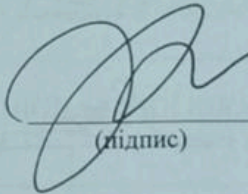
Науковий керівник



(підпис)

Андрущенко
Володимир
Леонідович,
д.е.н., професор

Керівник освітньо-професійної
програми

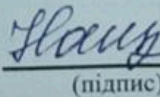


(підпис)

Швабій
Костянтин
Іванович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри фіскального адміністрування
протокол від «20» 01 2023 № 10

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування



(підпис)

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Реєстрація № 10 20.01.2023 І. І. І.
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 20.01.2023 А
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 81/В/4 08.02.2023 А
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: [підпис] І. П. Романов
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:

[підпис] К. І. Швабіч
(підпис) (ініціали, прізвище)

[підпис] І. В. Турак
(підпис) (ініціали, прізвище)

[підпис] Ю. В. Тамура
(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар
комісії

І. І. І. М. В. Друзи

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи)
------------------	-------------------------	--------------------------	----------	---

ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ

1. Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	26		Андрющенков А
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	45		

ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ

1. Доповідь	від 0 до 10	6		Раманов Л.П. Швабій К.І. Тугак М.В. Тамура Ю.В. Ярун М.В.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	3		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	21		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	6		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	36		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	81		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
81	B	4 (добре)	08.02.2023	Раманов Л.П. Швабій К.І. Тугак М.В. Тамура Ю.В. Ярун М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

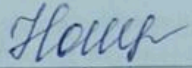
Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 072 «Фіскальне адміністрування»

Затверджую

В.о. завідувача кафедри

 Іванишина О.С.
« 01 » 02 2022

**Завдання на випускню кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувачу вищої освіти
Сверби Анни Володимирівни**

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи «Роль штрафних санкцій в забезпеченні виконання податкового обов'язку суб'єктами господарювання»
2. Затверджена наказом ректора від 25.10.2022 № 1070
3. Строк здачі закінченої роботи - 24.01.2023
4. Цільова установка дослідження: визначити роль та значення штрафних санкцій нарахованих органами ДПС України в контексті виконання податкового обов'язку платниками податків.

Метою дипломної роботи є вивчення фактичного стану результативності та обґрунтованості виконання ДПС та її територіальними органами повноважень в частині застосування і своєчасності стягнення сум штрафних санкцій і пені до державного бюджету та визначення підходів щодо покращення механізму стягнення штрафних санкцій органами ДПС.

Об'єктом дипломної роботи є відносини, що виникають при застосуванні відповідальності за порушення податкового законодавства.

Предметом дослідження є дані про діяльність ДПС та її територіальних органів щодо результативності здійснення контролю за законністю, обґрунтованістю застосування і своєчасністю стягнення штрафних санкцій і пені до державного бюджету, а також про взаємодію при здійсненні контролю за дотриманням платниками податків вимог чинного законодавства.

Вихідні дані до роботи статистичні дані ДПС України, сучасні наукові українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних видання проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 5 таблиць, 8 рисунків.

6. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік питань кожним розділом)

1. Концептуальні підходи щодо виникнення та забезпечення виконання податкового обов'язку плати податків

2. Проблеми стягнення штрафних санкцій податковими органами

3. Аналіз гравців орієнтованих на розробку стратегії щодо стягнення штрафних санкцій

4. Аналіз стану погашення податкового боргу, що виник внаслідок несплати штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені

5. Оцінка результативності прийнятих управлінських рішень у частині контролю за повнотою застосування своєчасності стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені до державного бюджету

6. Підходи щодо покращення механізму стягнення штрафних санкцій органами ДПС

7. Зарубіжний досвід стягнення штрафних санкцій

8. Виклики імплементації щодо запровадження нових підходів стягнення штрафних санкцій

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	25.01.22	25.01.22
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	02.02.22	02.02.22
3.	Узгодження плану дипломної роботи з керівником	18.02.22	18.02.22
4.	Підготовка I розділу дипломної роботи та подання її керівнику	15.04.22	15.04.22
5.	Підготовка II розділу дипломної роботи та подання її керівнику	14.06.22	14.06.22
6.	Підготовка III розділу дипломної роботи та подання її керівнику	21.11.22	21.11.22
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	14.12.22	14.12.22
8.	Отримання відгуку наукового керівника	24.01.23	24.01.23
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	14.12.22	14.12.22
10.	Отримання зовнішньої рецензії	27.01.23	27.01.23
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	31.01.23	31.01.23
12.	Попередній захист роботи	27-28.12.22	27-28.12.22
13.	Захист дипломної роботи	07-08.02.23	07-08.02.23

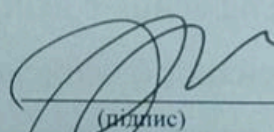
Дата видачі завдання «__02__» лютого 2022

8. Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи


(підпис)

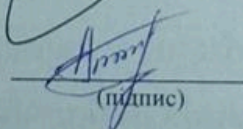
Андрущенко В.
(прізвище, ініціали)

10. Керівник освітньо-професійної програми


(підпис)

Швабій К.І.
(прізвище, ініціали)

11. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти


(підпис)

Сверба А.В.

АНОТАЦІЯ

«Роль штрафних санкцій в забезпеченні виконання податкового обов'язку суб'єктами господарювання»

Мета роботи – вивчити фактичний стан результативності та обґрунтованості виконання ДПС та її територіальними органами повноважень в частині застосування і своєчасності стягнення сум штрафних санкцій і пені до державного бюджету та визначити підходи щодо покращення механізму стягнення штрафних санкцій органами ДПС.

Завданнями роботи є: розкрити концептуальні підходи щодо виникнення та забезпечення виконання податкового обов'язку платниками податків; визначити проблеми стягнення штрафних санкцій податковими органами; здійснити аналіз гравців орієнтованих на розробку стратегії щодо стягнення штрафних санкцій ; проаналізувати стан погашення податкового боргу, що виник внаслідок несплати штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені; дати оцінку результативності прийнятих управлінських рішень у частині контролю за повнотою застосування та своєчасністю стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені до державного бюджету; обґрунтувати підходи щодо покращення механізму стягнення штрафних санкцій органами ДПС ; окреслити зарубіжний досвід стягнення штрафних санкцій; визначити виклики імплементації щодо запровадження нових підходів стягнення штрафних санкцій.

Предметом дослідження: дані про діяльність ДПС та її територіальних органів щодо результативності здійснення контролю за законністю, обґрунтованістю застосування і своєчасністю стягнення штрафних санкцій і пені до державного бюджету, а також про взаємодію при здійсненні контролю за дотриманням платниками податків вимог чинного законодавства.

Об'єктом дослідження є відносини, що виникають при застосуванні відповідальності за порушення податкового законодавства.

За результатами дослідження сформульовані заходів для удосконалення діяльності податкових органів стосовно стягнення штрафних санкцій і пені з платників податків.

Одержані результати можуть бути використані у роботі Державної податкової служби України при розробці нормативно-правових актів щодо вдосконалення механізму стягнення штрафних санкцій.

Дипломна робота містить 61 сторінку, 7 таблиць, 1 рисунок, список використаних джерел з 21 найменування.

Ключові слова: податковий обов'язок, штрафні санкції, пеня, порушення податкового законодавства, податковий борг, камеральна перевірка, документальна перевірка.

Рік захисту роботи – 2023.

ANNOTATION

«The role of penalties in ensuring the fulfillment of tax obligations by business entities»

The purpose of the study is to examine the actual state of efficiency and validity of the exercise of powers by the State Tax Service and its territorial bodies in terms of application and timely collection of fines and penalties to the state budget and to identify approaches to improving the mechanism of collection of fines by the State Tax Service.

The objectives of the study are: to reveal the conceptual approaches to the emergence and enforcement of tax liability by taxpayers; to identify the problems of penalties collection by tax authorities; to analyze the players focused on developing a strategy for penalties collection; to analyze the status of tax debt repayment arising from non-payment of penalties (financial) sanctions (fines) and penalties; to assess the effectiveness of management decisions made in terms of control over the completeness of application and timeliness of penalties collection.

The subject of the study: data on the activities of the State Tax Service and its territorial bodies regarding the effectiveness of control over the legality, validity of application and timeliness of collection of penalties and fines to the state budget, as well as interaction in monitoring taxpayers' compliance with the requirements of current legislation.

The object of the study is the relations arising from the application of liability for violation of tax legislation.

Based on the results of the study, the author formulates measures to improve the activities of tax authorities in collecting fines and penalties from taxpayers.

The results obtained can be used in the work of the State Tax Service of Ukraine in the development of regulations to improve the mechanism for collecting penalties.

The thesis consists of 61 pages, 7 tables, 1 figure, and a list of references consisting of 21 items.

Keywords: tax liability, penalties, fines, violation of tax legislation, tax debt, desk audit, documentary audit.

The year of completion of the thesis is 2022.

Year of protection of work - 2023.

ЗМІСТ

Перелік умовних позначень	9
Вступ	10
1 Концептуальні підходи щодо виникнення та забезпечення виконання податкового обов'язку платниками податків	13
2. Проблеми стягнення штрафних санкцій податковими органами	21
3. Аналіз гравців орієнтованих на розробку стратегії щодо стягнення штрафних санкцій	34
4. Аналіз стану погашення податкового боргу, що виник внаслідок несплати штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені	36
5. Оцінка результативності прийнятих управлінських рішень у частині контролю за повнотою застосування та своєчасністю стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені до державного бюджету	39
6. Підходи щодо покращення механізму стягнення штрафних санкцій органами ДПС	45
7. Зарубіжний досвід стягнення штрафних санкцій	48
8. Виклики імплементації щодо запровадження нових підходів стягнення штрафних санкцій	52
Висновки	57
Список використаних джерел	63
Додатки	

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ДПС України – Державна податкова служба України;

ДФС України – Державна фіскальна служба України

ЄРПН – Єдиний реєстр податкових накладних;

ПКУ – Податковий кодекс України;

СГ – суб'єкти господарювання;

ППР – податкове повідомлення-рішення

ВСТУП

Актуальність теми. Основне завдання оподаткування полягає у забезпеченні державних структур необхідними фінансовими ресурсами для підтримки їхньої життєдіяльності, проте водночас кошти в результаті податкового регулювання можуть використовуватися й з метою сприяння державі безпосередньо у виконанні нею основних функцій. Тому справляння податкових платежів є першочерговою функцією держави.

Процес податкового адміністрування України супроводжується значним зростанням кількості податкових правопорушень й складності останніх. Порушення податкового законодавства платниками податків є однією із найголовніших загроз фінансовій безпеці держави, завдає шкоди усій системі оподаткування, руйнує існуючі механізми формування доходної частини бюджету, що стає головним фактором невиконання державою своїх функцій. Найважливіша роль у забезпеченні фінансової безпеки держави належить саме державному контролю в галузі оподаткування. Оскільки вдосконалення системи податкового контролю є одним з напрямів виваженої податкової політики, розгляд проблем нарахування та справляння штрафних санкцій з урахуванням останніх тенденцій контрольної діяльності податкових органів є досить актуальним.

Під час здійснення контрольних-перевірочних заходів податковими органами протягом 2019–2021 років застосовано 39,7 млрд грн штрафних санкцій до порушників податкового законодавств, з яких до бюджету надійшло лише 10 млрд грн (25,2 %).

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Теоретичним і практичним питанням податкового контролю приділяється багато уваги в науковій літературі. Серед вітчизняних науковців питанням вдосконалення податкового контролю та механізму стягнення штрафних санкцій і пені вивчали такі вчені як Баїк О., Десятнюк О., Ковтун В. М. , Покатаєва О.В., Коваль О.О. та інші. Водночас низка важливих питань не була досліджена.

Метою дипломної роботи Мета дослідження вивчити фактичний стан результативності та обґрунтованості виконання ДПС та її територіальними органами повноважень в частині застосування і своєчасності стягнення сум штрафних санкцій і пені до державного бюджету та визначити підходи щодо покращення механізму стягнення штрафних санкцій органами ДПС.

Основними завданнями дипломної роботи є:

- розкрити концептуальні підходи щодо виникнення та забезпечення виконання податкового обов’язку платниками податків;
- визначити проблеми стягнення штрафних санкцій податковими органами;
- здійснити аналіз гравців орієнтованих на розробку стратегії щодо стягнення штрафних санкцій ;
- проаналізувати стан погашення податкового боргу, що виник внаслідок несплати штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені;
- дати оцінку результативності прийнятих управлінських рішень у частині контролю за повнотою застосування та своєчасністю стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені до державного бюджету;
- обґрунтувати підходи щодо покращення механізму стягнення штрафних санкцій органами ДПС ;
- окреслити зарубіжний досвід стягнення штрафних санкцій;
- визначити виклики імплементації щодо запровадження нових підходів стягнення штрафних санкцій.

Об’єкт дослідження є відносини, що виникають при застосуванні відповідальності за порушення податкового законодавства.

Базою дослідження є Головне управління ДПС у м. Києві.

Предмет дослідження є: дані про діяльність ДПС та її територіальних органів щодо результативності здійснення контролю за законністю, обґрунтованістю застосування і своєчасністю стягнення штрафних санкцій і пені до державного бюджету, а також про взаємодію при здійсненні контролю за дотриманням платниками податків вимог чинного законодавства.

Методи дослідження становлять сучасні методи пізнання: аналізу та узагальнення, формально-логічний, системно-структурний, порівняльно-правовий, статистичний.

Аналіз сучасного стану законодавства, яким регулюється нарахування штрафних санкцій і пені, здійснено за допомогою формально-логічного методу. Метод аналізу та узагальнення був використаний при визначенні причин несплати податкових зобов'язань платниками податків. За допомогою статистичного методу дана оцінка роботи податкових органів щодо нарахування та узгодження сум податкових зобов'язань, штрафних санкцій і пені.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що представлені напрямки удосконалення механізму стягнення штрафних санкцій та пені можуть бути використані в:

- науково-дослідній сфері – здійснення подальших наукових розробок щодо проблематики дослідження;
- освітньому процесі – під час вивчення та викладання навчальних дисциплін «Адміністрування податків і платежів», «Податковий практикум»;
- правотворчій сфері – використання положень дипломної роботи щодо удосконалення норм податкового законодавства, що регламентує механізм стягнення штрафних санкцій.

Апробація результатів дипломної роботи. Основні теоретичні положення та практичні результати роботи апробовані автором в інтернет-конференції «Фіскальна політика: досягнення, інновації та перспективи розвитку» (м. Ірпінь, 20 жовтня 2022 р.) з публікацією на тему «Роль штрафних санкцій в забезпеченні виконання податкового обов'язку суб'єктами господарювання».

1. Концептуальні підходи щодо виникнення та забезпечення виконання податкового обов'язку платниками податків

Податкові правовідносини регулюють систему відносин між суб'єктами. Особливості таких відносин визначаються державним примусом, специфічними санкціями. Так, при порушенні платником податкового обов'язку податковий орган має право — обов'язок застосовувати визначені санкції. Невиконання цього з боку податкового органа є невиконанням функцій, якими такі органи наділені державою. Таке застосування державного примусу фактично виступає як право — обов'язок компетентного органу. Інша сторона податкових правовідносин у випадку правопорушення характеризується обов'язком випробувати примусовий захід, хоча це може доповнюватися низкою прав і обов'язків, що впливають з безумовного обов'язку сплати податку і залежать від неї.

Обов'язки суб'єктів у податкових правовідносинах виступають як стабільні, котрі закріплюються насамперед у нормативному фінансово-правовому акті. Навіть тоді, коли обов'язок суб'єктів встановлюється актами індивідуального регулювання, його зміст виступає як деталізація вимог, що містяться в нормативних актах. До особливостей обов'язків, що впливають з податкових правовідносин, можна віднести також їх складний характер. Іншими словами, сам обов'язок підлеглого суб'єкта складає найчастіше систему обов'язків. Так, податковий обов'язок платника реалізується через обов'язок ведення податкового обліку, обов'язок сплати податків і зборів, обов'язок податкової звітності.

Практично скрізь податковий обов'язок ототожнюють з обов'язком по сплаті податку. Але це тільки частина його змісту. Дійсно, сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому змісті. Однак податковий обов'язок у широкому змісті включає:

- 1) обов'язок по веденню податкового обліку;

- 2) обов'язок по сплаті податків і зборів;
- 3) обов'язок по податковій звітності.

Податковий обов'язок у широкому змісті може бути диференційована і по видових обов'язках платника податків, що виникають по кожному податку чи збору. Сукупність подібних окремих обов'язків і буде складати комплекс податкових обов'язків платника податків чи податковий обов'язок у широкому змісті.

Податковий обов'язок пов'язується не тільки з підставами його виникнення, але і чітко визначається конкретними термінами, на протязі яких він повинен бути виконаний. При цьому важливо мати на увазі, що виконання податкового обов'язку є першочерговим стосовно інших обов'язків платника, що визначає зміст всіх інших обов'язків. Виконання податкового обов'язку реалізується сплатою податку. Однак можливі випадки, коли платник не може виконати податковий обов'язок у загальному порядку. У даній ситуації необхідні визначені додаткові гарантії, що виділяються у формі способів забезпечення виконання податкового обов'язку. Податковий обов'язок як обов'язок платника податків сплатити необхідну суму податку у встановлений термін при наявності обставин, передбачених податковим законодавством, виникає з кожного виду податку окремо.

Забезпечення виконання податкового обов'язку характеризується низкою принципових особливостей.

1. Механізм забезпечення виконання податкового обов'язку спрямований *винятково на сплату податків і зборів*. Якщо податковий обов'язок у широкому розумінні охоплює обов'язок по веденню податкового обліку, сплаті податків і зборів, поданні податкової звітності, то способи забезпечення виконання податкового обов'язку стосуються гарантій реалізації податкового обов'язку лише в частині сплати сум податків і зборів.

2. У системі гарантій, що забезпечують надходження податків і зборів до бюджетів, *виняткове місце приділяється уповноваженій стороні — державі* як власнику податкових надходжень, що забезпечує підстави

належного і безумовного виконання певних дій зобов'язаною стороною – платником податків.

3. Виконання обов'язків по сплаті податків і зборів *забезпечується саме додатковими гарантіями* податкових органів, що примушують платника податків до виконання податкового обов'язку повною мірою й у встановлений термін.

4. Забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів *можливо за рахунок коштів і майна платника податків*.

5. Способи, що забезпечують сплату податків і зборів, *містять у собі як суми безпосередньо податкових платежів, так і компенсацію втрат бюджетів* від несвоєчасної сплати податків і зборів, а також витрат на примусове виконання податкового обов'язку.

Таким чином, підставами застосування способів забезпечення податкового обов'язку є:

- 1) порушення платником податків термінів представлення податкової звітності;
- 2) невиконання платником податків обов'язку безпосередньо по сплаті податків і зборів;
- 3) здійснення податкової перевірки в зв'язку з припиненням діяльності платника податків.

Способами забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів є:

1. Штрафні санкції;
2. Пеня.
3. Податкова застава.
4. Податкова порука.
5. Адміністративний арешт активів платника податків.

«Значна кількість фізичних та юридичних осіб своєчасно і добровільно виконують свої податкові зобов'язання, однак невдоволення політикою влади і небажання платити податки мають глибоке історичне коріння, що вимагає

постійного вдосконалення методів обліку платників податків і справляння податків, запровадження непрямих методів оподаткування задля кращого й ефективного адміністрування податків.

Світовий досвід і практика господарювання свідчать, що своєчасне та повне надходження податків та зборів можливе лише за умови створення чіткого механізму податкового контролю та дієвої юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

При вчиненні податкового правопорушення держава в особі компетентних органів прагне відновити порушене право, компенсувати збитки, завдані таким порушенням, і через каральні санкції вплинути на особу правопорушника. При цьому слід мати на увазі, що, являючись покаранням, штраф, тим не менше, не повинен мати лише каральні мети. Кара визначає сутність покарання, що виражається в обмеженні майнових інтересів правопорушника.

Один із найрозповсюдженіших засобів відповідальності як в Україні, так і в зарубіжних країнах є штраф. Штраф має давнє походження і в перекладі з німецької «Strafe» означає грошове стягнення, міру матеріального впливу, яка застосовується у випадках і порядку, встановлених у законі або договорі» [17].

«Мета і завдання фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства передбачають її функції:

- 1) каральну (репресивну) – покарання державою через контролюючі органи порушників податкового законодавства та запобігання вчиненню нових правопорушень податкового законодавства суб'єктами податкових правовідносин;
- 2) захисну (відновлювальну) – примусова реалізація невиконаних обов'язків суб'єктами податкових правовідносин;
- 3) охоронну (запобіжну) – попередження порушень податкового законодавства, їх профілактика;

4) виховну (превентивну) – сприймання суб'єктами податкових правовідносин важливості дотримання прав та виконання обов'язків, визначених податковим законодавством» [10, с. 34–40].

Наведене підтверджує, наприклад, «закріплення законодавцем підвищеного розміру фінансового штрафу за заниження податкового зобов'язання платником податків (посадовою особою платника податків), засудженим за вчинення злочину щодо ухилення від сплати податків або, навпаки, закріплення зменшеного розміру фінансового штрафу стосовно платників податків, які самостійно виявили й погасили суму недоплати. Отже, вектор правового впливу спрямовується не на кредитора (як це має місце в цивільному праві), а на правопорушника. У зв'язку з цим саме через штраф має відбуватися карально-превентивний вплив на правопорушника, підтверджуючи докір держави такій особі, що тягне за собою суттєві матеріальні наслідки, які роблять не вигідним та небезпечним вчинення податкових правопорушень» [9].

Податковим кодексом України визначено, що «фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з ПКУ та іншими законами. Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з Податковим Кодексом, застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені» [1].

«Під штрафною санкцією (фінансовою санкцією, штрафом) законодавець визначає плату у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності (п.п. 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 ПК України)» [1].

Види податкових правопорушень та розміри фінансових санкцій, що застосовуються до порушників, визначені главою 11 Податкового кодексу

(додаток А).

Водночас, пеня – це сума коштів у вигляді відсотків, нарахована на суми грошових зобов'язань у встановлених ПК України випадках та не сплачена у встановлені законодавством строки (табл. 1.1) [8].

Таблиця 1.1

Основні причини податкового боргу та терміни нарахування пені

ПОДАТКОВА ПЕНЯ			
причина виникнення податкового боргу (податковий борг класифікація)	пеня		норма ПК
	день, з якого починається нарахування пені	ставка НБУ, що використовується в розрахунках	
платник задекларував податкове зобов'язання, але вчасно його не сплатив (у тому числі в ситуаціях подачі уточнюючого розрахунку при виправленні помилок)	після спливу 90 к. днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання	100%	129.1.3
під час перевірки ДПС встановлено, що платником було занижене податкове зобов'язання та йому було надіслане ППР	з першого робочого дня, наступного за граничним строком сплати платником податку податкового зобов'язання	120%	129.1.1, 129.1.2

**Джерело: розроблено автором за даними [1]*

«На відміну від пені, штрафи як фінансово-правові санкції за порушення податкового законодавства визначаються у кратному або відсотковому розмірі до несплаченої суми податкового зобов'язання. Принципова відмінність між штрафом і пенею полягає у тому, що підставою для застосування штрафу є вчинення податкового правопорушення – протиправного винного діяння, а застосування пені формально не пов'язано з правопорушенням, хоча її нарахування є наслідком порушення податкового законодавства. Отже, відповідно до податкового законодавства фінансово-правові санкції є каральними (штраф) та правовідновлювальними (пеня)» [9]. Також на відміну від пені за допомогою штрафу можна гарантувати здійснення зобов'язаними особами встановленого порядку і правил, що діють у сфері публічних фінансів. Пеня зазвичай встановлюється у вигляді відсотка від суми простроченого зобов'язання і нараховується за кожен день прострочення протягом певного періоду, після чого стягується штраф. Штраф, як грошова

санкція, встановлюється у фіксованій грошовій сумі або у відсотках від суми невиконання зобов'язання [13, с. 236].

Загальні умови притягнення до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, визначено статтею 112 Податкового кодексу.

Згідно із статтею 113 Податкового кодексу:

- «граничні строки застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) до платників податків відповідають строкам давності для нарахування грошових зобов'язань, визначеним статтею 102 ПКУ; перебіг строку давності для застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) зупиняється у випадках, визначених пунктом 102.3 статті 102 ПКУ;

- у разі вчинення платником податків двох або більше порушень іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо;

- перебіг строку давності для застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) відновлюється з дня, наступного за днем усунення передбачених пунктом 102.3 статті 102 ПКУ обставин, що були підставою для зупинення його відліку (перебігу);

- у разі наявності хоча б однієї обставини, що пом'якшує відповідальність, розмір штрафу становить 50 % розміру, встановленого відповідною статтею цього Кодексу;

- у разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються (вручаються) ППР;

- за одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати тільки один вид штрафної (фінансової) санкції (штрафу),

передбаченої ПКУ та іншими законами України»[1].

Слід зазначити, що Законом № 466 (набрав чинності з 23.05.2020) внесено суттєві зміни до Податкового кодексу, які, зокрема, стосуються положень фінансової відповідальності платників податків.

«Так, розміри штрафних санкцій збільшено вдвічі, змінено механізм їх застосування. З 01.01.2021 у випадках, визначених пунктами 123.2–123.5 статті 123 (визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, зменшення бюджетного відшкодування або виявлення фактів використання податкових пільг не за цільовим призначенням чи всупереч умовам чи цілям їх надання), пунктами 124.2, 124.3 статті 124 (порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання), пунктами 125¹.2–125¹.4 статті 125¹ (порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати) Податкового кодексу, необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є встановлення контролюючими органами вини особи. У разі неумисного вчинення порушень податкового законодавства, визначених вказаними статтями Податкового кодексу, розмір штрафних санкцій становить 5 % і 10 %, умисного – 25 % і 50 % суми податкового (грошового) зобов'язання, що підлягає сплаті до бюджету»[1].

Отже, нормативно-правову базу, яка визначає правові засади застосування податковими органами штрафних санкцій і пені за порушення платниками податків чинного законодавства, загалом сформовано. Однак через неузгодження Мінфіном і ДПС окремих нормативних та організаційно-розпорядчих актів з вимогами чинного законодавства, а також запровадження згідно з чинним законодавством обмежень щодо проведення контролюючими органами окремих видів перевірок не забезпечено ефективного податкового контролю за застосуванням штрафних санкцій за порушення законів з питань

оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

2. Проблеми щодо виконання податковими органами повноважень в частині повноти застосування і своєчасності стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені до державного бюджету

Нарахування штрафних санкцій та пені здійснюється органами ДПС під час проведення податкових перевірок. Види перевірок, порядок та строки їх проведення контролюючими органами визначено главою 8 Податкового кодексу. Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Аналіз застосування штрафних (фінансових) санкцій, повнота і своєчасність їх стягнення за результатами камеральних перевірок

Під час камеральних перевірок податкової звітності платників податків відповідними структурними підрозділами територіальних органів ДПС (ДФС) застосовувалися штрафні санкції, передбачені пунктом 117.3 статті 117, пунктом 119.1 статті 119, пунктом 120.1 статті 120, пунктами 120^{1.1} і 120^{1.2} статті 120¹, пунктом 120^{2.1} статті 120², пунктом 123.1 статті 123, пунктами 124.1–124.2 і 124.4 статті 124 Податкового кодексу (Додаток Б).

Протягом 2019–2021 років за результатами проведених 949,8 тис. камеральних перевірок територіальними органами ДПС (ДФС) застосовано 18 515 млн грн штрафних санкцій, з яких узгоджено 12 061,2 млн грн (65,1 %), сплачено 8 212,4 млн грн (44,3 % застосованих та 68,1 % узгоджених штрафних санкцій). Отже, недонадходження до бюджету застосованих штрафних санкцій становлять 10 300,6 млн грн, у тому числі 3 846,9 млн грн узгоджених з платниками податків.

Слід зазначити, що у 2021 році порівняно з 2019 роком при зменшенні суми застосованих штрафних санкцій в 4,5 раза (з 8 231,2 до 1 818,9 млн грн) узгоджена сум зменшилася в 5,9 раза (з 4 408,3 до 742,3 млн грн), а сплата – в

18 разів (з 2 813,3 до 156,6 млн гривень). Рівень узгодження штрафних санкцій у 2021 році зменшився до 40,8 % при збільшенні у 2020 році порівняно з попереднім роком з 53,6 до 81,6 %, рівень сплати, при збільшенні з 63,8 до 75,9 %, у 2021 році знизився до 21,1 %.

У розрізі податкових правопорушень найбільша сума штрафних санкцій застосована за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання (стаття 124 (до 01.01.2021 – стаття 126) Податкового кодексу) – 8 227,4 млн грн (44,4 % загальної суми застосованих штрафних санкцій), з яких узгоджено 5 501 млн грн (66,9 %), до бюджету надійшло 4 372 млн грн (53 і 79,5 % відповідно).

У 2020 році порівняно з попереднім роком при зменшенні кількості проведених камеральних перевірок дотримання платниками податків правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання на 15,5 тис. (9,2 %) сума застосованих штрафних санкцій зросла у 2,4 раза (на 3 035 млн грн), рівень узгодження і сплати узгоджених сум у цьому році був найвищим за весь період аудиту – 82,1 і 89,3 % відповідно [20].

Разом з тим у 2021 році порівняно з 2020 роком при зменшенні кількості проведених камеральних перевірок в 4,2 раза (з 153 до 36,3 тис.) суми застосованих штрафних санкцій зменшилися майже в 6 разів (з 5 190 до 882,5 млн грн), рівень узгодження і сплати узгоджених сум теж суттєво знизився та становив 28,9 та 22,2 % відповідно.

Так, найбільшу питому вагу серед застосованих штрафних санкцій за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання становили штрафні санкції з ПДВ – 56,4 % (4,6 млрд грн), рентної плати і екологічного податку – 28,4 % (2,3 млрд грн), податку на прибуток підприємств – 12,9 % (1,1 млрд гривень).

Слід зазначити, що до 01.01.2021 штрафні санкції за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання застосовувались відповідно до статті 126 Податкового кодексу в розмірі 10 та 20 % погашеної суми

податкового боргу залежно від кількості днів затримки, а з 01.01.2021 – у розмірі 5 і 10 % погашеної суми згідно із статтею 124 Податкового кодексу.

Після зміни номера статті Податкового кодексу, а також розміру штрафних санкцій ДПС не забезпечено внесення відповідних змін до ІТС «Податковий блок». Як наслідок, територіальні органи ДПС не мають технічної можливості для складання ППР за формою «Ш» відповідно до норм чинного законодавства.

Крім того, в ІТС «Податковий блок» у режимі «Довідковий розрахунок штрафних санкцій» станом на 01.12.2021 лише в ГУ ДПС у Вінницькій, Львівській, Київській областях, м. Києві та Центральному МУ ДПС по роботі з ВПП обліковувалися 581,3 млн грн штрафних санкцій з ПДФО, ПДВ, податку на прибуток, акцизного податку, рентної плати та екологічного податку, розрахованих відповідно до статті 124 Податкового кодексу (чинна з 01.01.2021) в автоматичному режимі поза ІКП та не застосованих.

Специфіка зазначеного режиму в ІТС «Податковий блок» полягає в тому, що довідкові (умовно нараховані) штрафні санкції за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання автоматично нараховуються на суму податкового боргу, яка виникла з будь-яких причин, у тому числі з причин, що не є підставою для їх застосування (наприклад, триває процедура банкрутства, ліквідація платника за рішенням суду).

В ІТС «Податковий блок» унеможливлено складання в автоматичному режимі довідкових сум штрафних санкцій у розрізі періодів виникнення. Як наслідок, неможливо встановити реальний стан повноти та своєчасності застосування контролюючими органами таких штрафних санкцій.

На практиці територіальними органами ДПС з метою дотримання з 01.01.2021 норм Податкового кодексу здійснюється списання довідково розрахованих в автоматичному режимі штрафних санкцій за нечинними нормами цього Кодексу та нарахування в ручному режимі нових сум штрафних санкцій згідно з чинними нормами Податкового кодексу.

У територіальних органах ДПС протягом 2021 року було створено робочі групи з проведення інвентаризації довідково нарахованих штрафних санкцій та пені з податків і зборів в ІКП юридичних осіб та розгляду питання щодо їх списання відповідно до вимог чинного законодавства.

В звіті Рахункової палати України відзначено, що територіальні органи ДПС протягом 2021 року неодноразово зверталися до ДПС щодо необхідності узгодження ІТС «Податковий блок» з нормами чинного законодавства, але станом на 01.01.2022 ППР за формою «Ш» створювалися відповідно до норм Податкового кодексу, які діяли до 01.01.2021. Отже, оскільки ДПС не забезпечено узгодження ІТС «Податковий блок» з нормами Податкового кодексу, які набрали чинності з 01.01.2021, автоматичний розрахунок штрафних санкцій, передбачених статтею 124 Податкового кодексу, в ППР здійснюється у розмірі, який діяв до 01.01.2021, що ускладнило роботу територіальних органів ДПС і потребує коригування ППР в ручному режимі та створює ризики несвоєчасності застосування контролюючими органами таких штрафних санкцій у зв'язку зі сплином строку давності [20].

Слід зазначити, що найбільше узгоджено (98,8 %) та сплачено (95,5 %) штрафних санкцій, застосованих контролюючими органами за порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків (пункт 119.1 статті 119 Податкового кодексу). Так, протягом 2019–2021 років за результатами 33,2 тис. камеральних перевірок територіальними органами ДПС (ДФС) застосовано 19,6 млн грн штрафних санкцій, з яких 19,4 млн грн узгоджено, до бюджету надійшло 18,5 млн грн (94,4 % застосованих і 95,4 узгоджених сум) [20].

За неподання та/або несвоєчасне подання податкової звітності (пункт 120.1 статті 120 Податкового кодексу) протягом 2019–2021 років територіальними органами ДПС (ДФС) за результатами 309,1 тис. камеральних перевірок застосовано 244,8 млн грн (1,3 % загальної суми) штрафних санкцій. У 2021 році порівняно з 2019 роком кількість платників, до яких застосовано штрафні санкції, зменшилась більш як у 2 рази (з 108,9 до 50,4 тис.

платників), сума застосованих штрафних санкцій – в 1,4 раза (з 95,1 до 69,2 млн гривень).

Протягом 2019–2021 років за результатами 218,6 тис. камеральних перевірок за порушення строків реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в ЄРПН та допущення помилок при зазначенні обов’язкових реквізитів податкової накладної (стаття 120¹ Податкового кодексу) територіальними органами ДПС (ДФС) застосовано 7 198,9 млн грн штрафних санкцій (38,9 % загальної суми штрафних санкцій), з яких узгоджено з платниками податку лише 3 872 млн грн (53,8%), до бюджету надійшло 2 013,9 млн грн (28 % застосованої і 52 % узгодженої суми). Із 218 625 перевірок проведено 201,6 тис. перевірок (92,2 %) платників ПДВ – юридичних осіб, 17 тис. перевірок (7,8 %) фізичних осіб, із загальної суми 7198,9 млн грн штрафних санкцій 7 154 млн грн штрафних санкцій застосовано до платників ПДВ – юридичних осіб та 44,9 млн грн – до фізичних осіб.

При незначному зменшенні кількості платників ПДВ за вказаний період (на 0,6 %, або на 1,3 тис. платників) кількість платників ПДВ, до яких застосовано штрафні санкції відповідно до статті 120¹ Податкового кодексу, скоротилась у 7,3 раза (на 80,3 тис. платників) [20].

Рівень узгодження застосованих штрафних санкцій протягом 2019– 2021 років був нестабільним (найвищий його показник (71,2 %) у 2020 році, найнижчий (39,4 %) – у 2021 році), при цьому рівень узгодження нарахованих штрафних санкцій з платниками ПДВ – фізичними особами становив 96–99 %.

Низьким (у середньому 28 %. нарахованої суми і 52 % узгодженої суми штрафних санкцій) був також рівень сплати узгоджених штрафних санкцій: 61,7 % у 2019 році та 38 % у 2020–2021 роках. Станом на 01.01.2022 не сплачено 5 185 млн грн, у тому числі 1 857,1 млн грн узгоджених штрафних санкцій.

Територіальними органами ДПС (ДФС) протягом 2019–2021 років за результатами 28,7 тис. камеральних перевірок застосовано 2 786,7 млн грн штрафних санкцій (15,1 % загальної суми застосованих штрафних санкцій за

результатами камеральних перевірок) за фактом вчинення платником податків діянь, що зумовили визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, зменшення бюджетного відшкодування або виявлення фактів використання податкових пільг не за цільовим призначенням чи всупереч умовам чи цілям їх надання (пункт 123.1 статті 123 Податкового кодексу).

При цьому у 2021 році при збільшенні у 2 рази кількості проведених камеральних перевірок порівняно з 2019–2020 роками (з 10,5 до 23 тис.) сума застосованих штрафних санкцій зменшилась більш як у 3 рази (з 1,2 млрд грн до 379,8 млн гривень).

У розрізі податків найбільша кількість камеральних перевірок (26,9 тис., або 61,4 %) та, відповідно, застосованих штрафних санкцій (2 656,2 млн грн, або 95 %) з ПДВ [20].

Середній рівень узгодження застосованих штрафних санкцій у 2019–2020 роках – 86,9 % (найнижчий у 2021 році – 60,5 %, найвищий у 2020 році – 96,1 відсотка). При цьому, якщо у 2019–2020 роках рівень стягнення узгоджених сум штрафних санкцій становив 81,4 і 74,8 % відповідно, то у 2021 році відбулося різке його зниження до 7 %.

Отже, ДПС (ДФС) протягом 2019–2021 років не забезпечено належного та в повному обсязі проведення камеральних перевірок. Як наслідок, не забезпечено повноти надходжень застосованих і узгоджених з платниками податків сум штрафних санкцій, що негативно вплинуло на наповнення дохідної частини державного бюджету: за розрахунками, до бюджету не надійшло 10,3 млрд грн, з них 3,8 млрд грн узгоджених штрафних санкцій.

Аналіз застосування штрафних (фінансових) санкцій, повнота і своєчасність їх стягнення за результатами документальних та фактичних перевірок

Моніторинг застосованих штрафних санкцій, нарахованої пені та їх сплати здійснюється ДПС без розподілу у розрізі статей 117, 118, 119¹, 121, 123¹, 125¹, 126 (до 01.01.2021 – стаття 128) Податкового кодексу. Згідно із звітом

«Аудит-1» протягом 2019–2021 років підрозділами податкового аудиту територіальних органів ДПС (ДФС) проведено 117,3 тис. документальних перевірок (14,7 тис. планових і 102,6 тис. позапланових) платників податків, за результатами яких донараховано 121 564,3 млн грн, у тому числі 20 651,7 млн грн (17 %) – штрафні санкції та 2 724,9 млн грн (2,2 %) – пеня (табл. 2.1). Із загальної суми донарахованих грошових зобов'язань 71,8 % (87 212,1 млн грн) донараховано за результатами документальних планових перевірок.

Таблиця 2.1

**Результати проведених територіальними органами ДПС
документальних перевірок, млн грн [20]**

Показник	2019 рік	2020 рік	2021 рік	Разом
Кількість документальних перевірок, у т. ч.:	46 445	25 825	45 042	117 312
Планові	9 700	1 940	3 092	14 732
Позапланові	36 745	23 885	41 950	102 580
Донараховано грошових зобов'язань, у т. ч.:	41 717,2	17 213,4	62 633,7	121 564,3
штрафних санкцій	1 318,2	5 005,7	14 327,8	20 651,7
Пені	1 078,6	832,1	814,2	2 724,9
Узгоджено донарахованих грошових зобов'язань	14 692,2	7 789,6	1 123,5	33 716,8
<i>Рівень узгодження (%)</i>	35,2	45,3	17,9	27,7
Сплачено донарахованих грошових зобов'язань	3 519,2	2 081,6	4 701,7	10 302,5
<i>Рівень сплати узгоджених сум (%)</i>	23,8	26,9	42	30,6
<i>Рівень сплати донарахованих сум (%)</i>	8,4	12,2	7,5	8,5

Протягом 2019–2021 років узгоджено з платниками податків 33 716,8 млн грн грошових зобов'язань (27,7 % донарахувань), з них 17 976,2 млн грн (53,4 %) за документальними плановими перевірками. У 2021 році рівень узгодження грошових зобов'язань при збільшенні у 2020 році порівняно з 2019 роком (з 35,2 до 45,3 %) знизився до 17,9 %. При цьому рівень узгодження за документальними плановими перевірками становив 20,6 %, що у 2,2 раза нижче, ніж за документальними позаплановими (45,8 %).

Платниками податків сплачено 10 302,5 млн грн грошових зобов'язань, що становить лише 8,5 % донарахованих (6 237,1 млрд грн, або 7,2 %, за документальними плановими та 4 065,4 млн грн, або 11,8 %, за позаплановими

перевірками), 30,6 % узгоджених сум (34,7 % за документальними плановими та 25,8 % за позаплановими перевірками). Найнижчий рівень сплати донарахованих грошових зобов'язань у 2021 році (4 701,7 млн грн, або 7,5 %), узгоджених – у 2019 році (3 519,2 млн грн, або 23,8 відсотка). При цьому у 2020 році порівняно з 2019 роком сума сплачених платниками податків узгоджених грошових зобов'язань зменшилася в 1,7 раза (з 3 519,2 до 2 081,6 млн грн), а у 2021 році збільшилася в 2,2 раза (до 4 701,7 млн гривень).

Отже, зважаючи на питому вагу штрафних санкцій (17 %) у загальній сумі донарахованих грошових зобов'язань, розрахункова сума їх недонадходження до бюджету становить 18,9 млрд грн, з них майже 4 млрд грн – узгоджені суми.

У розрізі територіальних органів ДПС найнижчий рівень сплати донарахованих грошових зобов'язань по ГУ ДПС у Київській області – 20,1 млн грн, або 3,9 % донарахованих (519,8 млн грн) та 11,6 % узгоджених сум (172,6 млн гривень).

За порушення встановлених законодавством строків зберігання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, а також із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (стаття 121 Податкового кодексу), під час проведення документальних перевірок територіальними органами ДПС (ДФС) встановлено порушення зазначеної статті та застосовано штрафні санкції у розмірі 1 667,2 тис. грн, з яких узгоджено 886,7 тис. грн (53,2 %), сплачено 446,2 тис. грн (26,8 % застосованих і 50,3 % узгоджених сум) [19].

За порушення правил нарахування, утримання та сплати податків у джерела виплати (стаття 125¹ Податкового кодексу) територіальними органами ДПС за результатами 2166 документальних перевірок застосовано 98 950,7 тис. грн штрафних санкцій, з яких узгоджено 69 554,1 тис. грн (70,3 %), сплачено 43 757,2 тис. грн (44,2 % застосованих і 62,9 % узгоджених сум).

За порушення порядку подання банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації контролюючим органам (стаття 126 Податкового кодексу) ГУ ДПС у Рівненській області та Східним МУ ДПС по роботі з ВПП за результатами 1250 документальних перевірок застосовано 5 317,5 тис. грн штрафних санкцій, які узгоджено з платниками податків, та забезпечено їх стовідсоткову сплату до бюджету.

Протягом 2019–2021 років до планів-графіків проведення документальних планових перевірок платників податків на відповідний рік включено 88 страхових компаній. За даними ДПС, її територіальними органами штрафні санкції за порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема страхування додаткової пенсії (стаття 123¹ Податкового кодексу), не застосовувалися.

Проте відповідно до звіту ДПС (ДФС) протягом 2019–2021 років не забезпечено належної організації роботи та дієвого контролю за проведенням її територіальними органами документальних перевірок: при збільшенні донарахованих сум штрафних санкцій майже в 11 разів рівень їх узгодження з платниками податків знизився з 35,2 до 17,9 %, рівень сплати таких донарахованих сум збільшився з 23,8 до 42 %.

За інформацією ДПС, протягом 2019–2021 років її територіальними органами за результатами 2 485 фактичних перевірок встановлено порушення правил обліку, виробництва та обігу пального або спирту етилового на акцизних складах (стаття 128¹ Податкового кодексу) 1297 платниками акцизного податку та застосовано 314,8 млн грн штрафних санкцій, узгоджено 217,9 млн грн (69,2 %), з яких до бюджету надійшло лише 23 млн грн (7,3 % застосованих і 10,6 % узгоджених сум) [19].

Отже, ДПС не має повної інформації про стан застосування територіальними органами ДПС (ДФС) штрафних санкцій відповідно до вимог статей 117, 119¹, 123¹, 125¹ та 126 Податкового кодексу, а через відсутність ефективного контролю за сплатою штрафних санкцій

територіальними органами ДПС не забезпечено повноти надходження донарахованих та узгоджених з платниками податків штрафних санкцій. Як наслідок, до державного бюджету протягом 2019–2021 років за результатами документальних та фактичних перевірок не надійшло більше 19 млрд грн, з яких 4,2 млрд грн узгоджені з платниками суми штрафних санкцій.

Аналіз стану нарахування та сплати платниками податків пені до державного бюджету

Розрахунок пені проводиться автоматично в ІТС „Податковий блок” та відображається в ІКП. Суми пені зараховуються до тих бюджетів, до яких згідно із законодавством зараховуються відповідні платежі.

Встановлено, що ДПС не володіє інформацією щодо сплати нарахованих сум пені. Як наслідок, унеможливлено здійснення аналізу стану повноти сплати нарахованої пені та чинників, які впливають на рівень її сплати.

Протягом 2019–2021 років за податками і платежами нараховано в ІКП 9 167,3 млн грн пені (табл. 2.2) (з урахуванням від’ємного значення, яке виникло через подання платниками податків уточнюючої податкової звітності).

Сума нарахованої пені при збільшенні у 2020 році порівняно з 2019 роком у 1,9 раза (на 2 878,8 млн грн) у 2021 році зменшилась у 22,2 раза (на 2 936,5 млн гривень).

Таблиця 2.2

**Дані про суми нарахованої у 2019–2021 роках пені
у розрізі окремих податків, млн грн [20]**

Показник	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2019–2021 рр.
Нараховано пені, всього, у тому числі у розрізі податків:	3 075	5 953,8	138,5	9 167,3
ПДВ	2 385,3	954,3	-470,8	2 868,8
рентна плата за користування надрами	56,2	5 050,6	77,2	5 184
податок на прибуток підприємств	357,2	-108,6	400,6	649,2
ПДФО	235,3	26,4	62,2	323,9
акцизний податок	15,5	6,8	68,7	91
екологічний податок	15,4	15,7	1,0	32,1
рентна плата за спеціальне використання води	7	5,5	0,1	12,6

Найбільші суми пені у розрізі податків нараховано з рентної плати за користування надрами загальнодержавного значення – 5 184 млн грн (56,5 % загальної суми), ПДВ – 2 868,8 млн грн (31,3 %) та податку на прибуток підприємств – 649,2 млн грн (7,1 відсотка).

За результатами контрольно-перевірочної роботи ГУ ДПС у м. Києві протягом 2021 року підрозділами податкового аудиту донараховано податкових зобов'язань у сумі 3 504,3 млн грн (планові перевірки – 2 152,2 млн грн, позапланові – 1 191,9 млн грн, фактичні – 160,3 млн грн), з яких узгоджено – 2 044,9 млн гривень. При цьому, рівень узгодження становить 58,4 відсотка.

За результатами контрольно-перевірочної роботи підрозділами податкового аудиту до бюджету надійшло 427,1 млн грн донарахованих податкових зобов'язань, рівень стягнення донарахованих сум у звітному періоді становить 20,9 відсотка (табл.2.3).

Таблиця 2.3.

Основні показники контрольно-перевірочної роботи ГУ ДПС у м. Києві та ДПС України за січень – грудень 2021 року порівняно з 2020 роком*

Показники	м. Київ		по Україні	
	2020	2021	2020	2021
Рівень стягнення, %	16,7	22,1	27,2	41,8
Рівень узгодженості донарахованих сум, %	43,7	58,3	45,2	18,5
Донараховано узгоджених зобов'язань 1 аудитором, тис. грн.	6 564	3412	3 886	2809
Стягнуто узгоджених зобов'язань 1 аудитором, тис. грн.	1 097	753	1 059	1175
Навантаження на 1 працівника плановими та позаплановими перевітками	18,3	9,6	14,5	12,0
Якість матеріалів перевірок, %	1,96	0,21	13,03	2,85
Якість заповнення «Паспорта перевірки» (Алгоритм якості), %	100	100	100	100

*Джерело: складено за даними [21]

Застосовано фінансових (штрафних) санкцій:

за порушення граничних термінів сплати узгоджених грошових зобов'язань на загальну суму 47,6 млн гривень;

за несвоєчасне подання податкової звітності на суму 0,3 млн гривень.

Отже, можна зробити висновок, що ДПС (ДФС) не забезпечено контролю за станом нарахування та сплатою платниками податків пені, що призвело до низького рівня її погашення та недонадходжень доходів до державного

бюджету.

За результатами перевірки ДПС з метою підвищення результативності, якості та ефективності контрольно-перевірочної роботи, зменшення рівня скасування та збільшення рівня узгодженості донарахованих сум грошових (податкових) зобов'язань проведено аналіз матеріалів перевірок, за результатами якого до територіальних органів ДПС надіслано оглядові листи з питань якості контрольно-перевірочної роботи, запроваджено проведення на постійній основі відеоселекторних нарад з керівниками територіальних органів ДПС. Таким чином, враховуючи вищесказане можна стверджувати, що сьогодні значна частина проблемних питань, пов'язаних із повнотою застосування та своєчасністю стягнення штрафних санкцій і пені до державного бюджету, залишилася невирішеною, а саме:

- не розроблено проєкту нормативно-правового акта, в якому визначався б повний перелік інших санкцій (штрафів) за всіма видами правопорушень, передбачених законодавством України, що повинні обліковуватися за ККДБ 21081100, а також не запроваджено обліку та моніторингу таких надходжень;

- не розроблено та не запроваджено в ІТС «Податковий блок» формування звітної інформації про застосовані (нараховані) і сплачені до державного бюджету штрафні санкції і пеню в розрізі податків і платежів та інші штрафи, застосовані (нараховані) територіальними органами ДПС за встановлені правопорушення податкового чи іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи,

- не розроблено порядку взаємодії між структурними підрозділами ДФС у разі виявлення порушень, відповідальність за які передбачена статтями 117 і 118 Податкового кодексу, та застосування штрафних санкцій за такі правопорушення до платників податків.

3.Аналіз гравців орієнтованих на розробку стратегії щодо стягнення штрафних санкцій

В удосконаленні стратегії щодо стягнення штрафних санкцій повинні бути зацікавлені:

- Міністерство фінансів України;
- Державна податкова служба;
- платники податків.

Кожна група стейкхолдерів має свій інтерес по відношенню до покращення механізму нарахування та стягнення штрафних санкцій. Діяльність кожного гравця орієнтованого на розробку стратегій щодо стягнення штрафних санкцій, можна відобразити у наступному вигляді (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Матриця впливу гравців орієнтованих на розробку стратегій щодо покращення оцінки ефективності податкових органів

		Зацікавленість	
		Висока	Низька
Впливовість	Висока	<ul style="list-style-type: none"> - Міністерство фінансів України - Державна податкова служба України 	
	Низька	- сумлінні платники податків	інші платники податків

**Джерело: складено автором*

Головними гравцями в розробці стратегії та мають високий рівень зацікавленості і рівень впливовості щодо вдосконалення стратегії стягнення штрафних санкцій :

Міністерство фінансів України - розробляє програми та проекти щодо вдосконалення діяльності підвідомчих органів виконавчої влади. Зацікавленість Міністерства заключається в тому, що управління державними фінансами має здійснюватися за принципами ефективності, неупередженості, цілісності, прозорості, і відповідно воно зацікавлене в ефективній діяльності ДПС України щодо нарахування та справляння штрафних санкцій з платників податків, які порушили норми податкового законодавства, для наповнення дохідної частини бюджету.

Державна податкова служба України. Рівень зацікавленості має бути високий, оскільки ДПС має ряд стратегічних цілей діяльності на 2022 – 2024 роки: протидія ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів. До напрямків запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів можна віднести роботу податкових органів з нарахування, узгодження та стягнення сум штрафних санкцій і пені. Рівень зацікавленості високий, так як для органів ДПС стягнення штрафних санкцій і пені є одним із актуальних питань, оскільки рівень із року в рік тільки зростає, навантаження на інспекторів відділів по роботі зі стягненням штрафних санкцій дуже високий.

Платники податків також зацікавлені в об'єктивному та справедливому нарахуванню штрафних санкцій і пені, оскільки при адміністративному або при судовому оскарженні таких нарахувань платникам потрібно витратити свій час, кошти для проходження цих процедур. Так, наприклад, за даними ДПС України тільки за результатами адміністративного оскарження ППР, прийнятих за матеріалами перевірок, протягом січня – грудня 2021 року по 480 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 1 554 млн гривень. Основними причинами здійснених скасування є:

- неправильне визначення розміру та застосування суми штрафних (фінансових) санкцій – по 124 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму

275,6 млн грн (або 17,7 %);

- неякісне проведення перевірки та недоведення встановлених порушень – по 133 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 170,1 млн грн (або 11,0 %);

- неоднозначне тлумачення податкового законодавства – по 64 ППР скасовано 553,4 млн грн (або 35,6 %);

- надання платником додаткових документів при проходженні процедури адміністративного оскарження – по 38 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 494,4 млн грн (або 31,8 %);

- інше – по 121 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 60,5 млн грн (або 3,9 відсотка).

Таким чином, не дивлячись на значну зацікавленість усіх стейкхолдерів, для того, щоб отримати позитивний результат при запровадженні нових змін, потрібно впроваджувати реальні зміни в систему контрольно-перевірочної роботи, зокрема щодо нарахування та стягнення штрафних санкцій.

4. Аналіз стану погашення податкового боргу, що виник внаслідок несплати штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені

За даними ДПС, податковий борг, що виник внаслідок несплати платниками податків грошових зобов'язань та пені, протягом 2019–2021 років (табл. 4.1) мав нестійку тенденцію: при збільшенні у 2019 році на 16,6 % (на 13 млн грн) у 2020 році зменшився на 23,8 % (на 21,8 млн грн), а у 2021 році знову зріс на 3,7 % (на 2,6 млн гривень).

Таблиця 4.1

Зведена інформація щодо сум податкового боргу, у тому числі що виник внаслідок несплати штрафних санкцій і пені, млн грн [20]

Станом на		Податковий борг, всього	в т. ч. що виник внаслідок несплати штрафних санкцій і пені			
			штрафні санкції	% у загальній сумі	пеня	% у загальній сумі
01.01.2019		78 388,6	11 490,2	14,7	8 586,5	11
01.01.2020		91 394,4	15 124,0	16,5	10 871	11,9
01.01.2021		69 657,8	13 658	19,6	8 982,9	12,9
01.01.2022		72 245,2	14 362,5	19,9	8 459,8	11,7
приріст/зменшення за 2019–2021 рік	сума	-6 143,4	2 872,3	х	-126,7	х
	%	-7,8	25	х	-1,5	х

Протягом 2020–2021 років у розрізі податків найбільші суми податкового боргу, який виник внаслідок несплати грошових зобов'язань та пені, рахувалися з ПДВ (більше 66 %) та податку на прибуток (14 %).

У загальній сумі податкового боргу протягом періоду, що досліджувався, частка боргу, який виник внаслідок несплати штрафних санкцій, постійно збільшувалася (з 16,5 % у 2019 році до 19,9 % у 2021 році), а внаслідок несплати пені (при збільшенні у 2020 році порівняно з 2019 роком з 11,9 до 12,9 %), – у 2021 році зменшилася до 11,7 %.

У розрізі податків 58,5 % у 2019 році та 70 % у 2020–2021 роках становив податковий борг, що виник внаслідок несплати штрафних санкцій, та 52, 64,9 і 58,5 % відповідно – внаслідок несплати пені з ПДВ.

ДПС з метою скорочення податкового боргу її територіальними органами вживається весь комплекс заходів, передбачених главою 9 розділу II Податкового кодексу. Заходи стягнення застосовуються до загальної суми податкового боргу платника податків незалежно від виду податку, погашення податкового боргу здійснюється виключно у порядку календарної черговості його виникнення [19].

Одним із заходів, спрямованих на запобігання зростанню податкового боргу, в тому числі із штрафних санкцій і пені, є розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу).

Протягом 2019–2021 років територіальними органами ДПС (ДФС) надані 18,2 млн грн розстрочення (відстрочення) сум податкового боргу, який виник внаслідок несплати штрафних санкцій (13,2 млн грн) і пені (5 млн грн), у тому числі найбільші суми розстрочення (відстрочення) з ПДВ (6,5 і 2 млн грн) та податку на прибуток (4,2 і 2,8 млн грн відповідно).

Сума розстрочення (відстрочення), надана у 2021 році, порівняно з 2019 роком зросла на 67,8 % (з 5,3 до 8,8 млн гривень).

У періоді, що досліджувався, списано 6 551,5 млн грн податкового боргу, що виник внаслідок несплати штрафних санкцій і пені, у тому числі 3 507,4 млн грн нарахованої пені та 3 044,1 млн грн застосованих штрафних санкцій.

При цьому 96,8 % (6 341,4 млн грн) списано такого податкового боргу з ПДВ (3890,5 млн грн) та податку на прибуток (2 450,9 млн гривень).

Найбільше списано податкового боргу з несплачених штрафних санкцій і пені у 2020 році – 3 161 млн грн (48,2 % загальної суми), у тому числі 1 766,5 млн грн з ПДВ та 1 394,5 млн грн з податку на прибуток [19].

Так, наприклад, відповідно до Закону України від 04.12.2020 № 1072 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2» [3] «передбачено списання контролюючим органом (без подання заяви платником податків) податкового боргу платника податків, сукупний розмір якого за усіма податками і зборами не перевищує 3060 грн (включно), що згідно з даними інформаційно-телекомунікаційних систем ДПС обліковувався станом на 01.11.2020 та залишився несплаченим/непогашеним станом на дату списання такого боргу»[3].

Отже, зростання податкового боргу, який виник у періоді, що досліджувався, внаслідок несплати штрафних санкцій на 25 %. У результаті

списання податкового боргу до державного бюджету не надійшло 6551,5 млн гривень.

5. Оцінка результативності прийнятих управлінських рішень у частині контролю за повнотою застосування та своєчасністю стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені до державного бюджету

За даними звіту Рахункової палати було встановлено відсутність дієвого контролю ДПС (ДФС) за обґрунтованістю застосування та повнотою стягнення до державного бюджету сум штрафних санкцій і пені, передбачених Податковим кодексом, територіальними органами ДПС (ДФС), а також ефективних управлінських рішень з цього питання.

Через неякісну підготовку та оформлення матеріалів перевірок, неналежне обґрунтування змісту правопорушень та прийняття непрофесійних рішень при застосуванні (нарахуванні) штрафних санкцій, з 39,7 млрд грн застосованих штрафних санкцій за результатами камеральних, документальних та фактичних перевірок протягом 2019–2021 років сплачено лише 10 млрд грн (четверта їх частина). Недонадходження таких коштів до державного бюджету становлять 29,6 млрд грн, з яких 8,1 млрд грн узгоджені з платниками податків.

Унаслідок незабезпечення в ІТС «Податковий блок» формування звітної інформації про застосовані (нараховані) та сплачені (стягнуті) до державного бюджету штрафні санкції і пеню за видами правопорушень та в розрізі податків і платежів на рівні ДПС (ДФС) такі санкції не обліковувалися [20].

Зазначене унеможливорює здійснення аналізу щодо повноти нарахування та своєчасності стягнення штрафних санкцій до державного бюджету і призвело до втрати контролю за виконанням функціональних обов'язків територіальними органами ДПС (ДФС).

ДПС не ведеться облік щодо застосованих (нарахованих) і сплачених (стягнутих) штрафних санкцій у розрізі окремих видів правопорушень, визначених, зокрема, статтями 117, 121, 125¹ і 126 Податкового кодексу.

За інформацією ДПС, факти наявності/відсутності порушень банками та іншими фінансовими установами вимог пункту 69.2 статті 69 Податкового кодексу можуть бути підтверджені або спростовані лише під час документальної перевірки [20].

Водночас згідно з пунктами 69.3 та 69.4 статті 69 і пунктом 118.2 статті 118 Податкового кодексу застосування штрафних санкцій за порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків повинно здійснюватися відразу при виявленні таких фактів, а не під час проведення документальних перевірок [1].

Так, за даними ДПС, протягом 2019–2021 років банками та іншими фінансовими установами несвоєчасно надано територіальним органам ДПС 36 588 повідомлень про відкриття/закриття рахунків, з них 35 819 повідомлень (97,8 %) – несвоєчасні повідомлення банків.

Згідно зі звітом «Аудит-1» за результатами проведених документальних перевірок встановлено порушення в 31 банківській установі та донараховано 1 726,1 тис. грн штрафних санкцій, які узгоджено з платниками, до бюджету забезпечено сплату лише 1 328,3 тис. грн штрафних санкцій (77 %) [19].

Отже, територіальними органами ДПС за фактами несвоєчасного подання у 2019–2021 роках банками та іншими фінансовими установами майже 32 тис. повідомлень про відкриття/закриття рахунків не забезпечено застосування, за розрахунками, 21,8 млн грн штрафних санкцій.

Станом на 01.01.2022 ДПС не забезпечено реалізації положень Закону № 466 у частині створення та ведення Єдиного реєстру податкових повідомлень-рішень. Разом з тим запровадження такого реєстру та надання доступу до нього працівникам всіх територіальних органів ДПС значно спростить визначення повторності вчинення порушень та, відповідно, визначення розміру штрафних санкцій, що підлягають застосуванню під час вчинення повторного правопорушення.

Крім того, з 01.01.2021 в ІТС «Податковий блок» ДПС не відкориговано алгоритму нарахування штрафних санкцій за порушення правил сплати

(перерахування) грошового зобов'язання, визначених статтею 124 Податкового кодексу: автоматично нараховуються штрафні санкції у розмірі 10 і 20 % (діяли до 01.01.2021) замість 5 і 10 % (чинні з 01.01.2021).

ДПС надано роз'яснення територіальним органам: «Якщо у ППР за формою «Ш» не передбачено розміру штрафної (фінансової) санкції, який відповідає порушенню, вчиненому платником податків, необхідно викреслити всі непотрібні варіанти та проставити потрібний розмір (відсоток) штрафної (фінансової) санкції» [20].

Отже, складання ППР форми «Ш» з 01.01.2021 здійснюється територіальними органами ДПС в ручному режимі, оскільки в ІТС «Податковий блок» ” автоматично не формується, що потребує додаткових затрат часу працівників територіальних органів ДПС.

За інформацією ДПС, лише в травні 2021 року Департаментом управління ризиками підготовлено та надіслано заявку від 13.05.2021 № 67/ІТС/99-00-18-03-03-08 до Департаменту електронних сервісів на доопрацювання програмного забезпечення ІТС «Податковий блок» щодо розрахунку штрафних санкцій за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання з метою узгодження з нормами статті 124 Податкового кодексу.

Варто зазначити, що сума розрахованих в ІТС «Податковий блок» та не застосованих до платників податків штрафних санкцій відповідно до статті 124 Податкового кодексу в ГУ ДПС у Вінницькій, Львівській і Київській областях, м. Києві та Центральному МУ ДПС по роботі з ВПП станом на 01.12.2021 становила майже 600 млн гривень. Зазначене свідчить, що значна кількість порушень залишається неохопленою заходами впливу.

Також встановлено, що штрафні санкції щодо ППР за формами «Р», «Д», «В1», «С», «ПС», «ПН», які приймаються за результатами документальних та фактичних перевірок, вносяться до ІТС «Податковий блок» підрозділами податкового аудиту територіальних органів у ручному режимі [20] (Додаток В).

ДПС при проведенні у 2021 році планового внутрішнього аудиту оцінки

ефективності системи управління адміністрування податків, зборів, платежів (відповідно до наказу ДПС від 25.01.2021 № 128 «Про проведення внутрішнього аудиту») досліджувалося питання виконання територіальними органами функцій, пов'язаних із нарахуванням та сплатою платниками податків штрафних санкцій і пені.

В звіті про результати внутрішнього аудиту, відображено показники досліджень, в якому підтверджено наявність фактів неналежного виконання вимог законодавства щодо застосування штрафних санкцій посадовими особами ДПС, зокрема:

- встановлено непоодинокі випадки проведення камеральних перевірок з порушенням норм пункту 76.3 статті 76 Податкового кодексу;

- станом на 31.03.2021 наявні значні суми залишків довідково розрахованих та незастосованих штрафних санкцій за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання – 10 035,4 млн грн по 35 249,8 тис. платниках, у тому числі 2 825,8 млн грн з датою виникнення з 01.03.2020 по 31.03.2021 з ПДВ, акцизного податку та рентної плати, які підлягали застосуванню;

- відсутня звітність (узагальнення, систематизація) територіальних органів про проведену роботу з притягнення до фінансової відповідальності, що унеможлиблює здійснення оцінки результатів їх роботи із застосування штрафних санкцій, викривлень фактичних показників, а також немає інформації про проведену роботу у разі виникнення помилок чи ускладнень у роботі програмного забезпечення;

- наявність станом на 01.04.2021 податкового боргу зі сплати штрафних санкцій у сумі 22 229,4 млн грн свідчить про неефективність застосування фінансової відповідальності.

Таким чином, в звіті Рахункової палати зазначено «ДПС (ДФС) не забезпечено повною мірою прийняття ефективних управлінських рішень щодо здійснення контролю за законністю, обґрунтованістю застосування і своєчасністю стягнення штрафних санкцій і пені її територіальними органами,

що негативно вплинуло на повноту надходжень таких коштів до державного бюджету» [20].

Варто зазначити, що відповідно до пункту 56.1 статті 56 Податкового кодексу рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку.

ДПС протягом 2019–2021 років у порядку адміністративного оскарження до ДПС (ДФС) надійшло на розгляд 18 545 скарг на 23 620 ППР на загальну суму грошових зобов'язань 154 674,9 млн грн, у тому числі 35 650,3 млн грн штрафних санкцій.

ДПС (ДФС) розглянуто 22 204 ППР, з яких залишено без змін 17 464 ППР на суму 28 941 млн грн (81,2 % оскаржуваних сум штрафних санкцій), 4 707 ППР скасовано (повністю та частково) на суму 4 268,3 млн грн (12 % оскаржуваних сум штрафних санкцій), за 33 ППР суму штрафних санкцій збільшено на 6,2 млн грн, 1 416 ППР залишено без розгляду [19].

У періоді, що досліджувався, частка скасованих (повністю та частково) ППР збільшилась з 17,8 (2019 рік) до 32,2 % (2021 рік), при цьому оскаржувана сума штрафних санкцій зменшилась з 14,9 до 6,9 % відповідно.

Законом № 466 визначено, що «необхідною умовою притягнення особи (платника податків) до фінансової відповідальності є встановлення контролюючими органами її вини (стаття 109 Податкового кодексу). Так, з 01.01.2021 розмір штрафної санкції, зокрема, за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання (стаття 124 Податкового кодексу) залежить від умисності такого порушення: неумисно – 5–10 % (розраховують від суми недоплати), умисно – 25 % у разі затримки платежу до 90 днів і 50 %, якщо строк затримки більше » [4].

Водночас Податковий кодекс не містить визначення поняття «вина».

Відповідно до статті 112 Податкового кодексу «особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких цим Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів для їх

дотримання» [1].

Департаментом методології ДПС до територіальних органів ДПС надіслано Методичні рекомендації щодо можливих підходів до визначення вини платника податку та умисності діяння у податкових правопорушеннях, які не містять критеріїв вини та умисності діяння у вчиненні податкового правопорушення.

Крім того, у підсистемі АІС «Суди» ІТС «Податковий блок» судові справи за критерієм «штрафи та пеня» не є окремою категорією справ. Відповідно, виокремлення статистичних даних щодо стану їх розгляду системою не передбачено. Як наслідок, унеможливлено формування звітних показників щодо судового оскарження платниками податків ППР в розрізі податків та/або штрафних санкцій за даними підсистеми АІС «Скарга» і АІС «Суди» ІТС «Податковий блок» та їх аналіз для вжиття відповідних заходів.

Водночас, за даними ДПС, 5 119 платниками податків протягом 2019–2021 років подано 6 050 позовних заяв про визнання протиправними та скасування ППР щодо застосованих штрафних санкцій на суму 58 590,5 млн гривень.

Судами остаточно прийнято рішення щодо 2 426 справ на суму 12 746,7 млн грн, при цьому 57,7 % справ (1400 шт.) та 65,4 % суми позовів (8 336,8 млн грн) задоволено на користь платників податків, 42,3 % (1 026 справ) та 34,6 % (4 409,9 млн грн) відповідно – на користь контролюючих органів.

Станом на 01.01.2022 на розгляді в судах перебувало 112 справ на загальну суму 11 422,1 млн гривень [19].

Основні причини скасування судами ППР:

- надання скажниками первинних документів бухгалтерського, податкового обліку та інших документальних доказів, що спростовують правильність визначених податковими органами грошових зобов'язань;
- неоднозначне тлумачення норм законодавства та, відповідно, наявність судової практики на користь платника податків;
- неврахування вимог діючого законодавства, наприклад при

визначенні грошових зобов'язань та застосуванні штрафних санкцій;

- порушення порядку оформлення актів перевірок (у тому числі відсутність посилання на первинні документи, бухгалтерський та податковий облік, відображення необґрунтованих даних, не доведення встановлених порушень та їх обґрунтування, не дослідження фінансово-господарських операцій, порушення порядку підписання акта перевірки, допущення арифметичних помилок, що унеможливають визначення правильної суми грошового зобов'язання, та інше) [19].

Отже, протягом 2019–2021 років ДПС не забезпечено якісної підготовки та оформлення матеріалів перевірок її територіальними органами. Як наслідок, частка скасованих (повністю або частково) ППР збільшилася з 17,8 до 32,2, судами на користь платників податків остаточно прийнято рішення за 57,7 % справ та 65,4 % суми позовів про скасування.

6. Підходи щодо покращення механізму стягнення штрафних санкцій органами ДПС

Враховуюче вищезазначене ми дійшли до висновки, що для удосконалення діяльності податкових органів стосовно стягнення штрафних санкцій і пені потрібно вжити ряд заходів, а саме:

- запровадити ведення Єдиного реєстру податкових повідомлень-рішень контролюючих органів, надісланих (вручених) платникам податків (відповідно до статті 58 ПКУ). Запровадження такого реєстру та надання доступу до нього працівникам усіх територіальних органів ДПС значно спростить визначення повторності вчинення порушень та, відповідно, визначення розміру штрафних санкцій, що підлягають застосуванню під час вчинення повторного правопорушення.

- розробити та запровадити в ІТС «Податковий блок» формування звітної інформації про застосовані (нараховані) і сплачені до державного бюджету

штрафні санкції і пеню в розрізі податків і зборів та інші штрафи, застосовані (нараховані) територіальними органами ДПС за встановлені правопорушення податкового чи іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи;

- внести зміни до ІТС «Податковий блок» з метою складання ППР автоматично та відповідно до чинних норм податкового законодавства, що дасть можливість не витрачати додатково час працівників відділів застосування штрафних санкцій;

- забезпечити поліпшення якості та ефективності контрольно-перевірочної роботи територіальних органів ДПС у частині обґрунтованості застосування, повноти і своєчасності стягнення до державного бюджету штрафних санкцій і пені при виявленні податкових правопорушень. Для цього потрібно надати доступу інспекторам, функціональним обов'язками яких є проведення податкових перевірок до усіх сегментів АІС «Податковий блок», що відображаються всю базу даних про платників (реєстраційних, звітних, акти попередніх перевірок) перевіряємих підприємств. Це дасть можливість скоротити час на пошук опрацювання великих масивів інформації в ручному режимі та дасть змогу більш детально розібратися в звітній документації та більш якісно написати акт перевірки та нарахувати штрафні санкції.

- внести деякі зміни в організаційну структуру ГУ територіальних органів ДПС. Дослідивши організаційну структуру ГУ ДПС у м. Києві нами було визначено, що в управлінні оподаткування фізичних осіб є три відділи та в управлінні оподаткування юридичних осіб сім відділів, функціональним обов'язками яких є нарахування штрафних санкцій (рис.6.1). Вважаємо за недоцільне створювати окремі структурні підрозділи функціональні обов'язки є однаковими. Потрібно об'єднати ці відділи: один відділ – в управлінні оподаткування фізичних осіб та один в управлінні оподаткування юридичних осіб, що дасть можливість скоротити витрати на заробітну плату керівників таких підрозділів. Такі ж зміни внести в організаційні структури усіх територіальних органів ДПС України.

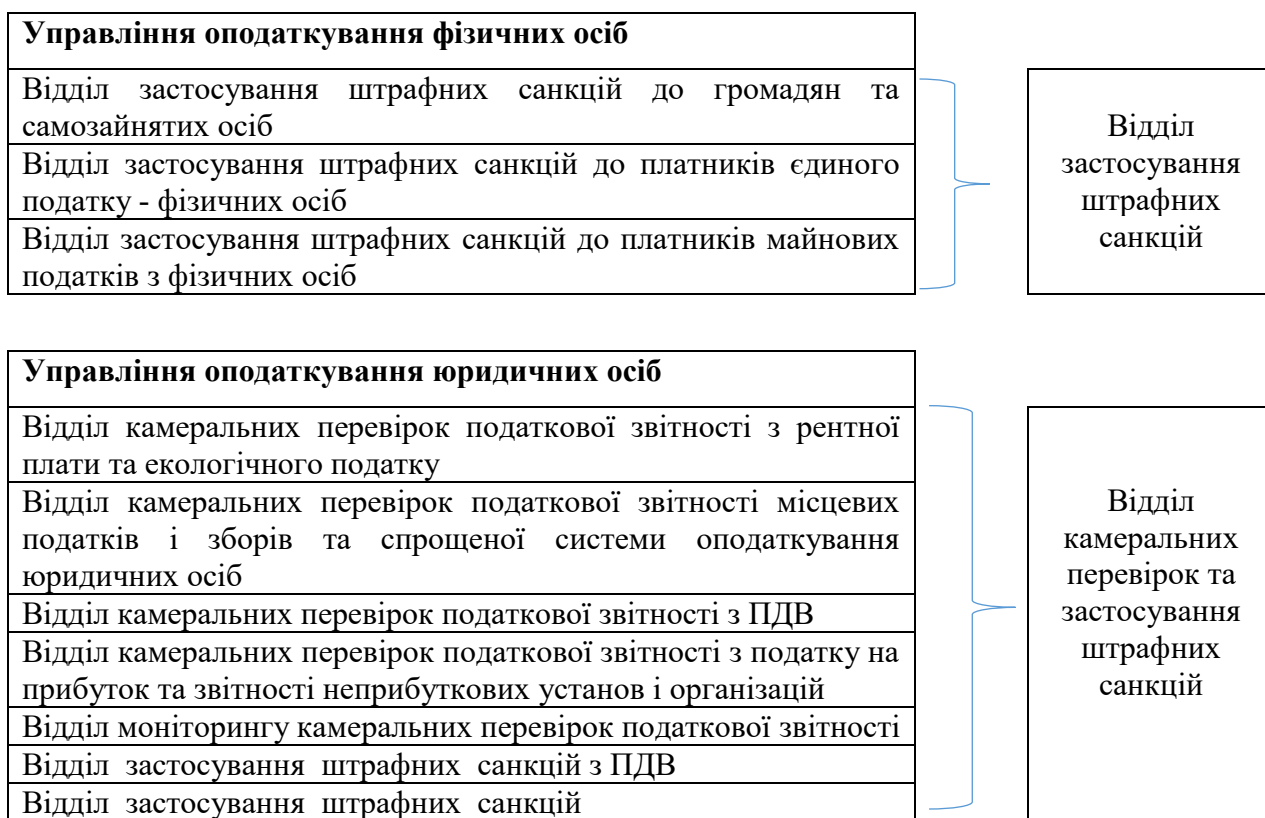


Рис.6.1. Пропозиції щодо зміни організаційної структури ГУ ДПС у м. Києві *

**Джерело: побудовано автором*

- чітко визначити відповідальність усіх посадових осіб, які були задіяні в процесі написання та узгодження актів, які потім були оскаржені платниками податків в адміністративному чи судовому порядку. Зауважимо, що в структурі головних управлінь територіальних органів ДПС є декілька відділів в різних управліннях, основним завданням яких є проведення якості перевірок. Фахівці цих підрозділів займаються перевіркою якості актів перевірок. Постає питання - чому тоді стільки проблемних актів, які потім платники податків оскаржують в адміністративному чи судовому порядку, у зв'язку з неправомірним нарахуванням штрафних санкцій, якщо акт складає інспектор, потім перевіряє начальник відділу, начальник управління, інспектор якості перевірок.

7 . Зарубіжний досвід стягнення штрафних санкцій

Пріоритетним напрямком підвищення ефективності застосування штрафних санкцій може стати запозичення досвіду податкового законодавства зарубіжних країн щодо широкого застосування поряд зі штрафними санкціями заходів немайнового характеру. Наприклад, у Китаї порушник податкового законодавства позбавляється права участі в публічних торгах або на роботу в державних установах, обмежується у виборчому праві, а також позбавляється інших громадянських прав, включаючи право носити зброю, виступати як опікун або піклувальник. Зустрічається використання й такого заходу, як публічне оприлюднення факту вчинення особою податкового правопорушення. Подібна практика оприлюднення має місце в Канаді (через ЗМІ), США (на офіційному сайті Служби внутрішніх доходів), Франції (в офіційно друкованому виданні). Досить часто поряд зі штрафними санкціями застосовується такий вид санкцій, як використання підвищеної ставки податку (Австрія, Данія, Фінляндія).

Підвищення ефективності застосування штрафних санкцій досягається також через специфіку їх моделювання. Так, відповідно до Кодексу внутрішніх доходів США, за недоплату податку передбачено стягнення «комбінованого» штрафу — 5% від несплаченої суми податку і 50% від суми, яку платник отримав би у випадку внесення цих сум, у банк, виходячи зі стандартних банківських ставок. Прив'язка в даному випадку розміру штрафу до результатів можливої капіталізації податкових сум розглядається як засіб попередження ситуації, коли платнику податків стає вигідніше не платити податок й отримати дохід, що перевищує розмір встановлених законом санкцій.

Згідно з французьким законодавством, за несвоєчасне подання декларації з платника стягується податок у повній сумі з одночасним накладанням штрафу. Якщо дохід прихований навмисне з метою ухилення, то штраф складає від 40 до 80% від суми нарахованого податку. У разі регулярного зменшення доходів податки стягують у безспірному порядку з рахунків

платника. При серйозних порушеннях податкового законодавства (фальсифікація документів тощо) передбачається кримінальна відповідальність, аж до тюремного ув'язнення.

«Однією з найефективніших систем податкового контролю вважається шведська. Високий рівень податкової свободи тут супроводжується і найвищим у світі рівнем свободи від корупції, що, за даними Міжнародного валютного фонду, у 2013 р. становили 39,6 та 93 бали (зі 100 можливих) відповідно. Питома вага бюджетних витрат на утримання апарату податкової служби Швеції становить близько 0,04% податкових надходжень. Повноваженнями зі збору податків, контролю правильності їх нарахування та стягнення податкових недоїмок в країні покладені на Агентство зі сплати податків. В країні існує тенденція жорсткої централізації податкового контролю, зокрема, у питаннях збору декларацій і управління засобами платежу, примусового стягнення й контролю великих підприємств» [18].

Покарання за податкові злочини в Канаді характеризуються жорсткістю санкцій. Зокрема, у разі притягнення платника податків до відповідальності, до нього може бути застосоване покарання у вигляді тривалого терміну позбавлення волі чи значної суми штрафу, у тому числі з конфіскацією майна платника. Варто наголосити, що існування Податкового суду відіграє важливе значення для здійснення податкового контролю на належному рівні та значно відрізняє податкову систему Канади від аналогічних світових.

На противагу складній і жорсткій канадській податковій системі, контроль у сфері оподаткування в Іспанії характеризується досить ліберальною політикою в сфері податкових правопорушень, а застосування профілактичних заходів є мінімізованим. Однак, як і у більшості федеративних держав, розміри штрафних санкцій за порушення податкового законодавства в країні є доволі значними. Такий підхід поєднується із високим професіоналізмом працівників податкових органів.

При справлянні податків в Італії використовується податковий реєстр у тих випадках, коли платник податків і зборів не сплатив податкові платежі

шляхом прямого внесення коштів. У разі такої несплати платіж здійснюється шляхом реєстрації - податкового списку. Реєстр складається фахівцями місцевих податкових бюро, після чого зареєстровані у ньому відомості повідомляються окружним податковим управлінням, які мають стежити за добровільною сплатою податків. Так, якщо добровільно платіж не надходить, то платнику направляється повідомлення про прострочення платежів, після чого вже застосовуються заходи для примусового вилучення податкових платежів і застосовуються санкції за несплату. В цих випадках контролюючі органи можуть накласти арешт на майно платника, що відповідно призведе до блокування його діяльності, зокрема до заборони реалізації права розпорядження чи користування активами із їх тимчасовим вилученням чи без цього, або ж обмеженням для платника розпоряджатися активами будь яким чином. Варто зазначити, що процедура обмеження використання майна полягає у отриманні відповідного дозволу керівника контролюючого органу на здійснення платником податків будь-яких операцій із активами. У випадку якщо податкова заборгованість не буде погашена, то наступним кроком стягнення є реалізація рухомого майна такого боржника та його майнових прав на біржових торгах, а також через підприємства роздрібної торгівлі. У разі, якщо і такого майна виявляється недостатньо для погашення податкового боргу, то майно, на яке накладено арешт, привселюдно продається на аукціоні [5].

В Австралії застосовують диференційований підхід до управління податковим боргом платників податків. Для тих платників боржників, які мають тимчасові фінансові труднощі, але прагнуть погасити податкову заборгованість, податкові органи надають цільову підтримку, яка передбачає індивідуальні механізми оплати, звільнення від процентів і штрафів, а також повне або часткове звільнення від сплати визначених боргів. Така цільова підтримка застосовується лише для малих підприємств і фізичних осіб [17, с. 11]. Ключову роль у даному процесі відведено зверненням платника, у якого

існує ризик несплати податкового зобов'язання, до працівників фіскальних органів. У такому разі існує можливість уникнути додаткового навантаження та штрафів за несвоєчасну сплату прострочених податкових зобов'язань. Окрім того, розробляється план виплат для кожного боржника індивідуально, враховуючи особливості ведення ним діяльності.

Отже, аналізуючи особливості застосування відповідальності за податкові правопорушення у зарубіжних країнах, можна виділити два основні підходи:

1. Західний (американський) – характеризується жорсткістю санкцій за податкові правопорушення, що передбачають кримінальну відповідальність, тюремне ув'язнення, застосування комбінованих штрафних санкцій. Так, наприклад, у Китаї при заниженні податку штраф дорівнює його п'ятикратній сумі. У США порушення термінів сплати податків тягне за собою накладення штрафу у розмірі 5% від несплаченої суми і 50% від суми, яку платник податків отримав би у випадку розміщення цих грошей у банку. Доволі значними порушеннями вважаються і ненадання податкової звітності (штраф може сягнути до 100 тис. дол. США з позбавленням волі до одного року); надання неправильної податкової інформації (штраф для фізичних осіб – до 100 тис. дол. США, для юридичних – 500 тис. дол. США).

2. Європейський підхід – більш демократичний, превентивний, спрямований на гармонізацію взаємовідносин між платниками податків і контролюючими податковими органами. За такого підходу кримінальні покарання можуть замінюватись у вигляді різних доплат до податків, розмір яких встановлюється адміністративними органами. При цьому, Швейцарія, Німеччина та Великобританія встановлюють фіксовані суми штрафів залежно від величини порушення і наявності наміру. У Франції та Італії штрафні санкції встановлені у відсотковому співвідношенні від суми заниженого, або такого, який не надійшов, податку. При цьому, розмір санкцій також залежить від наявності наміру при здійсненні податкових правопорушень. Максимальний розмір штрафу у Франції становить 80%, в Італії – 240%³⁰¹. В

Італії також діє санкція за ігнорування податкових запитів – 500-600 євро за кожен запит.

8. Виклики імплементації щодо запровадження нових підходів щодо стягнення штрафних санкцій

Дослідження динаміки нарахування штрафних санкцій та пені, а особливо рівня узгодження та їх сплати платниками податків дало змогу встановити, що за останні роки сума податкового боргу зростає швидкими темпами. Найбільші обсяги штрафних санкцій пов'язані із несплатою податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств., а тому першочергові заходи із узгодження та стягнення сум таких заборгованостей має бути спрямоване саме на ці податкові платежі.

Особливу увагу необхідно спрямувати на вирішення питання щодо узгодження нарахованих сум штрафних санкцій. На наше переконання застосування елементів (податкового компромісу) податкової медіації дасть ефект і буде результативним для вирішення цього питання як для платників, так і для податкових органів. Вважаємо, що податковий компроміс може досягатися вже на стадії узгодження сплати податкового зобов'язання, штрафних санкцій як у разі виникнення спору між платником податку та податковим органом, так і на стадії декларування чи сплати податкових зобов'язань або податкового боргу.

У чинній редакції ПК України розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань або податкового боргу є яскравим прикладом податкового компромісу, який може бути досягнутий між платником податку та податковим органом шляхом відтермінування оплати податкового зобов'язання або податкового боргу чи здійснення оплати зобов'язання або податкового боргу частковими платежами згідно з правилами, встановленими ст. 100 ПК України.

Заходи із забезпечення зниження новоствореного боргу носять превентивний характер. Серед них можна назвати наступні: інформаційно-консультаційна та масово-роз'яснювальна робота із платниками податкових платежів, підвищення рівня кваліфікації працівників податкової служби, покращення якості обслуговування платників, подальше удосконалення автоматизації подання податкової звітності платником податку.

Крім того, на нашу думку, більшу увагу потрібно приділяти саме регулярному моніторингу своєчасності сплати податків і зборів та раннє виявлення причин несплати податкових зобов'язань. Лише у такому відношенні ми зможемо створити дійсно демократичну систему оподаткування із високою самосвідомістю платника із сумлінним відношенням податківця до своїх обов'язків.

Варто зазначити, що наразі під час введення воєнного стану, зі сторони держави було зроблені кроки щодо врегулювання питань виконання платниками своїх податкових обов'язків. Адже через військову агресію РФ не всі суб'єкти господарювання мають можливість своєчасно виконувати свої обов'язки, зокрема зі сплати податків, подання звітності і реєстрації податкових та акцизних накладних.

Верховної радою України прийнято Закон України від 12.05.2022 № 2260) в якому врегулювано питання щодо :

- «подовжені строки реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування за місяці воєнного стану;
- періоди, за які знімається відповідальність за прострочення сплати податків та їхнього декларування з зв'язку з воєнним станом.

Таким чином, під податковими обов'язками розуміється:

- реєстрація податкової накладної;
- подання податкової звітності;
- вчасна сплата податків;
- сплата податкового боргу тощо» [2].

Отже, нормами ПКУ (пп. 69.1 п. 69 підр. 10 р. ХХ) передбачено, що до підприємців, які не можуть виконувати податкові зобов'язання через війну, не застосовуються штрафні санкції (Додаток Г).

Підстави (критерії) неможливості виконувати податкові обов'язки у Порядку № 225 подано окремо для юридичних осіб і фізичних осіб (п. 2 розділу I Порядку № 225). При цьому:

- до юридичних осіб належать також і податкові агенти, наприклад платники ПДФО та військового збору з зарплати працівників;
- під фізичним особами розуміються всі платники податків, у т.ч. й самозайняті особи. До самозайнятих, як відомо, належать фізичні особи-підприємці (ФОП) та особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність [7] (тал. 8.1.).

Таблиця 8.1.

Основні підстави (критерії)

неможливості виконувати податкові обов'язки*

Для юридичних осіб	Для фізичних осіб
<ul style="list-style-type: none"> – втрата первинних документів; – знищення комп'ютерного обладнання; – відсутність посадової особи, яку можна уповноважити вести бухгалтерський облік та здійснити платіж податку, збору; – знаходження виробничих потужностей у зоні бойових дій або на тимчасово окупованій території; – форс-мажор; – інші підстави (повний і детальний перелік – п. 1 розділу II Порядку № 225) 	<ul style="list-style-type: none"> – перебування в окупованому населеному пункті; – лікування у зв'язку з пораненням; – мобілізація до ЗСУ або перебування у підрозділах тероборони; – належність до військових формувань; – втрата первинних документів; – знищення комп'ютерного обладнання – підстави, які визначені у пп. 102.6.1–102.6.5 ПКУ, зокрема перебування за межами України, полон, визнання без вісти відсутнім; – інші підстави (повний перелік – п. 2 розділу II Порядку № 225)

**Джерело: побудовано автором за даними [7]*

Переліки таких територій регулярно затверджує Міністерство з питань реінтеграції окупованих територій.

Відповідні строки виконання податкових обов'язків по вищезгаданим ситуаціям Законом № 2260 поставлено у залежність від 3-х варіантів:

- такі можливості існують;
- можливості відсутні;
- можливості відновилися.

Міністерством фінансів України було розроблено та затверджено Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у пп. 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, затверджений наказом Мінфіну від 29.07.2022 № 225 (далі – Порядок № 225). Він набув чинності з дня його офіційного опублікування. Наказ був опублікований в «Офіційному віснику» 06 вересня 2022 року. І виконати його частині платникам податків потрібно було до 30 вересня 2022 року .

Варто зазначити, що якщо платник податку не вклався у дедлайни «до 30 вересня 2022 року» та «60 к. днів», то вважається, що у нього є можливості виконувати свої податкові обов'язки (абз. 1 п. 7 розділу II Порядку № 225).

Підтвердити неможливість виконання своїх податкових обов'язків необхідно заявою, яку слід подати до податкової за місцем реєстрації суб'єкта господарювання.

Порядок подання цього повідомлення такий самий, як і для подання заяви та документів.

Надати заяву (повідомлення) можна одним із зручних способів для суб'єкта господарювання:

- в електронній формі шляхом надсилання через Електронний кабінет;
- у паперовій формі шляхом подання до контролюючого органу за місцем податкової адреси або будь-якого сервісного центру контролюючого органу;
- надіслати поштою з повідомленням про вручення [7].

Документи, які потрібно зібрати про неможливість виконувати свої податкові обов'язки визначено в табл.8.2.

Таблиця 8.2

**Основні документи, які необхідні для підтвердження
неможливості виконувати податкові обов'язки***

Для юридичних осіб	Для фізичних осіб
<ul style="list-style-type: none"> – акт про факт пожежі; – інформація з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно; – витяг з Єдиного реєстру досудових розслідувань, що засвідчує факт реєстрації відомостей про кримінальне правопорушення – якщо було викрадання чи руйнування майна; – банківська виписка по рахунку на дату подання до банку розрахункового документа на сплату податків – для підтвердження відсутності коштів для сплати податків; – наказ про припинення роботи підприємства; – акт про надзвичайну подію; – інвентаризаційний опис та протокол інвентаризаційної комісії, підписаний представником територіального органу ДСНС, згідно з якими відбувається відображення таких подій у бухгалтерського обліку; – заява до правоохоронних органів щодо пошкодження майна; – акт незалежного оцінювача майна; – наявність страхового полісу та заява про страховий випадок тощо. 	<ul style="list-style-type: none"> – військовий квиток; – трудова книжка – за записом, що свідчить про безпосередню участь у здійсненні заходів із забезпечення нацбезпеки й оборони, відсічі і стримування збройної агресії рф; – довідка закладу охорони здоров'я; – документи, що свідчать про акти мародерства, грабежу, рейдерства, захоплення майна та примусове захоплення приміщення, зокрема заява до територіального органу внутрішніх справ; – документ, який свідчить про реєстрацію у зв'язку з цим кримінального провадження тощо; – такі ж документи, як і юридичних осіб

**Джерело: побудовано автором за даними [7]*

Отже, неподання заяви та копій необхідних документів означає, що суб'єкт господарювання мав можливість своєчасно виконувати свої обов'язки, але не виконував, тому до нього будуть застосовуватися штрафні санкції, передбачені чинним законодавством.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі здійснено узагальнення практичних засад механізму стягнення штрафних санкцій та пені податковими органами. В результаті проведеного дослідження сформульовано низку висновків, які спрямовані на досягнення поставленої мети. Основні з них такі:

1. Податкові надходження є підґрунтям для формування дохідної частини бюджетів різних рівнів та, відповідно, фінансовою базою для вирішення важливих соціально-економічних проблем. У зв'язку з цим підвищення фіскальної ефективності податкової системи залишається одним з найбільш актуальних питань сьогодення.

2. Функціональне призначення фінансового штрафу в податковій сфері полягає в примушуванні особи дотримуватися норм податкового законодавства, прийнятого для забезпечення належного функціонування податкової системи та підвищення рівня податкової дисципліни серед платників. За порушення норм податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються штрафні (фінансові) санкції (штрафи), які встановлено у конкретній сумі, у відсотках до сум відповідних податкових зобов'язань, або ж у розмірах мінімальної заробітної плати. Застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення податкового чи іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи мають право контролюючі органи (п. 20.1 ст. 20 ПК України). Застосування контролюючими органами фінансових санкцій у вигляді штрафу за порушення податкового законодавства визначено у п. 115.1 ст. 115, п. 116.2 ст. 116 ПК України).

3. Протягом 2019–2021 років ДПС України не було проведено в повному обсязі проведення камеральних перевірок. Як наслідок, не забезпечено повноти надходжень застосованих і узгоджених з платниками податків сум штрафних санкцій, що негативно вплинуло на наповнення дохідної частини державного бюджету: за розрахунками, до бюджету не надійшло 10,3 млрд

грн, з них 3,8 млрд грн узгоджених штрафних санкцій.

4.Протягом 2019–2021 років ДФС, ДПС не забезпечено дієвого контролю за обґрунтованістю застосування (нарахування) та стягнення (сплати) до державного бюджету штрафних санкцій і пені при виявленні фактів податкових правопорушень, відповідальність за які встановлено Податковим кодексом. Існуючий механізм стягнення штрафних санкцій і нарахування пені залишається неефективним та не гарантує фінансової дисципліни в Україні. Як наслідок, державним бюджетом недоотримано 29,6 млрд грн, з яких 8,1 млрд грн узгоджені з платниками податків.

Так, із застосованих територіальними органами ДПС (ДФС) за результатами камеральних, документальних та фактичних перевірок 39,7 млрд грн штрафних санкцій до державного бюджету надійшло лише 10 млрд грн (25,2 %).

5.Мінфіном і ДПС не узгоджено з вимогами Податкового кодексу окремі нормативно-правові акти, що негативно вплинуло на ефективність податкового контролю за застосуванням штрафних санкцій за податкові правопорушення та надходження відповідних коштів до державного бюджету, зокрема:

6. ДПС не запроваджено ведення Єдиного реєстру податкових повідомлень- рішень контролюючих органів, надісланих (вручених) платникам податків.

7.ДПС (ДФС) не забезпечено належної організації та проведення її територіальними органами камеральних перевірок. Як наслідок, при збільшенні у 2020 році порівняно з 2019 роком рівня узгодженості з 53,6 до 81,6 % та сплати з 63,8 до 75,9 % у 2021 році цей рівень знизився до 40,8 і 21,1 % відповідно, до державного бюджету не надійшло 3,8 млрд грн узгоджених сум штрафних санкцій.

8.За результатами документальних перевірок протягом 2019– 2021 років при збільшенні донарахованих сум штрафних санкцій майже в 11 разів рівень узгодженості з платниками податків знизився з 35,2 до 17,9 відсотка. Оскільки

ДПС не володіє інформацією щодо сум надходжень застосованих штрафних санкцій, а питома вага штрафних санкцій становить 17 % у загальній сумі донарахованих грошових зобов'язань, сума недонадходжень, за розрахунками, – майже 4 млрд гривень.

9. Низький рівень забезпечення стягнення узгоджених сум штрафних санкцій (10,6 %), застосованих протягом 2019–2021 років за результатами фактичних перевірок правил обліку, виробництва та обігу пального або спирту етилового на акцизних складах. До державного бюджету не надійшло 195 млн гривень.

10. ДПС (ДФС) не забезпечено вжиття її територіальними органами ефективних заходів щодо погашення податкового боргу. Як наслідок, протягом 2019–2021 років податковий борг, який виник через несплату штрафних санкцій, зріс на 25 %, у результаті списання податкового боргу до державного бюджету не надійшло 6 551,5 млн гривень.

11. Унаслідок незабезпечення ДПС (ДФС) в ІТС «Податковий блок» формування звітної інформації про застосовані (нараховані) та сплачені (стягнуті) до державного бюджету штрафні санкції і пеню за видами правопорушень та в розрізі податків і платежів на рівні ДПС (ДФС) такі санкції не обліковуються. Зазначене призводить до втрати контролю за виконанням повноважень територіальними органами ДПС (ДФС) у частині повноти нарахування та своєчасності стягнення штрафних санкцій і пені до державного бюджету.

12. ДПС не забезпечено вжиття заходів щодо адаптації ІТС «Податковий блок» до змін Податкового кодексу, що призвело до недотримання податковими органами положень чинного законодавства в частині застосування штрафних санкцій за порушення термінів сплати та нарахування пені:

при автоматичному складанні ППР за формою „Ш” штрафні санкції за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання розраховуються у розмірах, які визначені статтею 126 Податкового кодексу та

діяли до 01.01.2021;

пеня на суму грошового зобов'язання, визначеного контролюючим органом, в ІКП платника податку нараховується відповідно до вимог пункту 129.4 статті 129 Податкового кодексу, які діяли до 01.01.2017.

13.Встановлено, що Мінфіном і ДФС не забезпечено належного виконання окремих рекомендацій (пропозицій) Рахункової палати, наданих за результатами аудиту ефективності забезпечення органами Державної фіскальної служби повноти та своєчасності сплати (стягнення) штрафних санкцій і пені до державного бюджету. Як наслідок, значну частину проблемних питань, пов'язаних із повнотою застосування та своєчасністю стягнення штрафних санкцій і пені до державного бюджету, не вирішено.

14.Нормативно-правову базу, яка визначає правові засади застосування податковими органами штрафних санкцій і пені за порушення платниками податків чинного законодавства, загалом сформовано. Однак окремі вимоги нормативно-правових та розпорядчих актів потребують удосконалення, узгодження з чинним законодавством.

У зв'язку зі змінами, внесеними Законом № 466 до статті 109 Податкового кодексу, необхідною умовою притягнення особи (платника податків) до фінансової відповідальності є встановлення контролюючими органами її вини. При цьому Податковий кодекс не містить визначення поняття «вина» та її форми.

Жодним нормативно-правовим (організаційно-розпорядчим) актом Мінфіну не визначено переліку відповідності видів застосованих податковими органами інших санкцій (штрафів) за видами правопорушень, передбачених законодавством України, які повинні обліковуватися за ККДБ 21081100 «Адміністративні штрафи та інші санкції».

Потребують узгодження з нормами чинного законодавства також Методичні рекомендації щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності, якими керуються територіальні органи ДПС, зокрема, в частині визначення алгоритму проведення камеральних перевірок,

предметом яких є своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у ЄРПН, виправлення помилок у податкових накладних, своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання, визначення пріоритетів щодо першочерговості проведення вказаних перевірок залежно від суми та ризиків і з урахуванням термінів, встановлених Податковим кодексом.

15. Неякісна підготовка та оформлення матеріалів перевірок, неналежне обґрунтування змісту порушень призвели до:

збільшення при адміністративному оскарженні частки скасованих (повністю та частково) ППР з 17,8 (2019 рік) до 32,2 % (2021 рік) ;

прийняття судами остаточних рішень за 57,7 % справ та 65,4 % суми позовів про скасування ППР на користь платників податків.

16. Найбільші обсяги штрафних санкцій пов'язані із несплатою податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств., а тому першочергові заходи із узгодження та стягнення сум таких заборгованостей має бути спрямоване саме на ці податкові платежі.

Вважаємо, що потрібно податкової медіації дасть ефект і буде результативним для вирішення цього питання як для платників, так і для податкових органів.

17. Досліджуючи зарубіжний досвід визначено, що в світовій практиці використовується значна кількість механізмів, спрямованих на підвищення сумлінного ставлення платниками податків до обов'язку зі сплати податків, а також на процеси мінімізації ризиків можливого невиконання платниками податкового обв'язку. що ефективність функціонування будь-якої структури, у тому числі податкового відомства, залежить від її можливості враховувати та оптимально збалансувати інтереси всіх зацікавлених протилежних сторін. Окрім того, ключове місце відведено стратегічному управлінню своєї діяльності та мінімізації можливих ризиків у майбутньому

18. Аналізуючи особливості застосування відповідальності за податкові правопорушення у зарубіжних країнах, можна виділити два основні підходи:

1.західний (американський) – характеризується жорсткістю санкцій за податкові правопорушення, що передбачають кримінальну відповідальність, тюремне ув'язнення, застосування комбінованих штрафних санкцій; 2. європейський підхід – більш демократичний, превентивний, спрямований на гармонізацію взаємовідносин між платниками податків і контролюючими податковими органами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755 VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 05.11.2022).
2. Закон України від 12.05.2022 № 2260
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2 : Закон України від 04.12.2020 № 1072 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1072-20#Text>
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України, щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16 січня 2020 року № 466-IX <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>
5. Про проведення внутрішнього аудиту : Наказ ДПС від 25.01.2021 № 128 URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/podatkoviy-audit/normativno-pravovi-akti/>
6. Про затвердження Порядку направлення органами державної податкової служби податкових повідомлень-рішень платникам податків : Наказ ДПА України від 22.12.2010 № 985 URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/podatkoviy-audit/normativno-pravovi-akti/>
7. Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, затверджений наказом Мінфіну від 29.07.2022 р. № 225 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0967-22#Text>
8. Баїк О. І. Про різновиди санкцій податково-правових норм. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2018. № 2. С. 47–50.
9. Баїк О. І. Про різновиди відповідальності за порушення податкового законодавства України. Актуальні проблеми державно-правового розвитку

України в контексті інтеграційних процесів: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 10-річчю Інституту управління та права ЗНТУ (Запоріжжя, 20 трав. 2017 р.) : в 2 т. / редкол. : С. К. Бостан, Р. М. Максакова, Т. Є. Леоненко. Запоріжжя : «Просвіта», 2017. Т. 1. С. 279–282.

10. Баик О. И. О финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства Украины. *Norwegian Journal of development of the International Science*. 2017. № 8. Vol. 3. p.p. 34–40.

11. Гришук О. В., Соломчак Х. Б. Позитивна правова відповідальність людини: детермінаційні аспекти : монографія. Хмельницький, 2016. 349 с

12. Десятнюк О. Управління податковим боргом : навч. посібник. Тернопіль : Вектор, 2013. 340 с.

13. Занфіров М. Співвідношення фінансово-правової відповідальності та фінансових санкцій. *Право України*. 2012. № 7. С. 230–238.

14. Ковтун В. М. Податкове правопорушення як підстава фінансової відповідальності. *Порівняльно-аналітичне право*. 2014. № 5. С. 256–259.

15. Онищенко В. Неможливість виконати податкові обов'язки – як підтвердити URL : <https://buhplatforma.com.ua/article/15612-nemozhlivist-vikonuvati-podatkovyi-obovyazki-yak-pidtvverditi>

16. Покатаєва О.В., Коваль О.О. Правова природа податкового обов'язку. *Держава та регіони. Серія : Право*. 2015. № 1. С. 33-40. URL:- : http://nbuv.gov.ua/UJRN/drp_2015_1_9

17. Роль штрафу в забезпеченні виконання податкового зобов'язання.

URL: <https://lexinform.com.ua/dumka-eksperta/rol-shtrafu-v-zabezpechenni-vykonannya-podatkovogo-zobov-yazannya/>

18. Солдатенков В.Ю. О взыскании налоговой задолженности в странах Европы. *Налоговая политика и практика*. 2012. № 12(120). С. 72–74.

19. Офіційний сайт Державної податкової служби України. <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/441268.html>

20. Офіційний сайт Рахункової податкової служби України. URL: <https://rp.gov.ua/Plan/2022/?id=1298>

21.Офіційний сайт ГУ ДПС у м. Києві URL:
<https://kyiv.tax.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti>

Додаток А

Штрафні санкції (штрафи) за окремі порушення податкового законодавства відповідно до Податкового кодексу (в редакції Закону № 466)

Норма Податкового кодексу	Суть порушення	Санкція	
		за перше порушення	за повторне порушення
1	2	3	4
Стаття 116 Відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу	Відчуження платником податків майна, що перебуває в податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з цим Кодексом	в розмірі вартості відчуженого майна	-
Стаття 117 Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах	Неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі, реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних, неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності, відповідно до вимог встановлених цим Кодексом	340 грн – на самозайнятих осіб, 1020 грн – на юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичної особи чи юридичну особу, відповідальну за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність	680 грн 2040 грн
	Здійснення суб'єктами господарювання операцій з реалізації пального або спирту етилового без реєстрації таких суб'єктів платниками акцизного податку у порядку, передбаченому цим Кодексом	100 відс. вартості реалізованого пального або спирту етилового	-
	Ведення нерезидентом (іноземною юридичною компанією, організацією) діяльності через відокремлений підрозділ, у тому числі постійне представництво, без взяття на податковий облік у порядку, передбаченому цим Кодексом	100 000 грн	-
Стаття 118 Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків, звіту про підзвітні рахунки	Неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним контролюючим органам в установленний статтею 69 цього Кодексу строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків	680 грн за кожний випадок неподання або затримки	-
	Здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунку на облік у контролюючих органах	на банк або іншу фінансову установу в розмірі 10 відс. суми усіх операцій за весь період до отримання такого повідомлення, здійснених з використанням таких рахунків (крім операцій з перерахування коштів до бюджетів або державних цільових фондів), але не менш як 1700 грн	-
	Неповідомлення фізичними особами-підприємцями та особами, що проводять незалежну професійну діяльність, про свій статус банку або іншої фінансової установи при відкритті рахунку	680 грн за кожний випадок неповідомлення	-
	Неподання, подання з порушенням встановленого строку, подання не в повному обсязі або з недостовірними відомостями, або з помилками фінансовими агентами звіту про підзвітні рахунки відповідно до вимог пункту 69.8 статті 69 цього Кодексу	100 розмірів мінімальної заробітної плати , встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року	-
	Неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми, нараховані (виплачені) фізичним особам за товари (роботи, послуги), якщо такі недостовірні відомості або помилки призвели до зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку та/або до зміни платника податку	1020 грн	2040 грн
Стаття 119 Порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків	Оформлення документів, що містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, у випадку, коли законодавство вимагає від особи-резидента отримання такого номера, або з використанням недостовірного реєстраційного номера облікової картки платника податків, крім випадків, визначених пунктом 119.1 цієї статті	340 грн	-

Продовження додатка А

1	2	3	4
Стаття 119¹ Порушення порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об'єктів нерухомості (з 23.05.2020)	Порушення нотаріусом порядку та/або строків подання інформації щодо посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості в разі вчинення такої нотаріальної дії	680 грн	1360 грн
	Порушення суб'єктом господарювання, який провадить посередницьку діяльність, пов'язану з наданням послуг з оренди нерухомості (рієлтером), порядку та/або строків подання інформації про укладені за його посередництвом цивільно-правові договори (угоди) про оренду нерухомості	680 грн	1360 грн
Стаття 120 Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності	Неподання (крім випадків, якщо податкова декларація не подається відповідно до пункту 49.2 статті 49 цього Кодексу) або несвоєчасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати і сплачувати податки та збори, платежі, контроль за сплатою яких покладено на контролюючі органи, податкових декларацій (розрахунків), а також іншої звітності, обов'язок подання якої до контролюючих органів передбачено цим Кодексом	340 грн за кожне таке неподання або несвоєчасне подання	1020 грн за кожне таке неподання, несвоєчасне подання
	Невиконання платником податків вимог, передбачених абзацами третім-п'ятим пункту 50.1 статті 50 цього Кодексу, щодо умов самостійного внесення змін до податкової звітності в частині самостійного нарахування та сплати штрафу	5 відс. суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (недоплати) та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи	-
Стаття 120¹ Порушення строків реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в ЄРПН та допущення помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної	Порушення платниками податку на додану вартість граничного строку, передбаченого статтею 201 цього Кодексу, для реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в ЄРПН (крім податкової накладної/розрахунку коригування, складеної на операції з постачання товарів/послуг, що звільняються від оподаткування ПДВ; податкової накладної/розрахунку коригування, складеної на операції, що оподатковуються за нульовою ставкою; податкової накладної, складеної відповідно до пункту 198.5 статті 198 цього Кодексу у разі здійснення операцій, визначених підпунктами "а" - "г" цього пункту, та розрахунку коригування, складеного до такої податкової накладної; податкової накладної, складеної відповідно до статті 199 цього Кодексу, та розрахунку коригування, складеного до такої податкової накладної; податкової накладної, складеної відповідно до абзацу одинадцятого пункту 201.4 статті 201 цього Кодексу, та розрахунку коригування, складеного до такої податкової накладної) тягне за собою накладення на платника ПДВ, на якого відповідно до вимог статей 192 і 201 цього Кодексу покладено обов'язок щодо такої реєстрації	у разі порушення строку реєстрації: до 15 календарних днів - 10 відс. суми ПДВ, зазначеної в такій податковій накладній/розрахунку коригування 16–30 календарних днів; – 20 відс. 31–60 календарних днів – 30 відс. 61–365 календарних днів – 40 відс. 366 і більше календарних днів – 50 відс.	-
	У разі порушення платниками ПДВ граничного строку, передбаченого статтею 201 цього Кодексу, для реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в ЄРПН тягне за собою накладення на платника ПДВ, на якого відповідно до вимог статей 192 і 201 цього Кодексу покладено обов'язок щодо такої реєстрації	2 відс. обсягу постачання (без ПДВ), але не більше 1020 грн , при реєстрації в ЄРПН податкової накладної/розрахунку Коригування	-
	Відсутність реєстрації протягом граничного строку, передбаченого статтею 201 цього Кодексу, податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в ЄРПН (крім податкової накладної/розрахунку коригування, складеної на операції з постачання товарів/послуг, що звільняються від оподаткування ПДВ; податкової накладної/розрахунку коригування, складеної на операції, що оподатковуються за нульовою ставкою, податкової накладної, складеної відповідно до пункту 198.5 статті 198 цього Кодексу у разі здійснення операцій, визначених підпунктами "а" - "г" пункту 198.5 статті 198 цього Кодексу, та розрахунку коригування, складеного до такої податкової накладної; податкової накладної, складеної відповідно до статті 199 цього Кодексу, та розрахунку коригування, складеного до такої податкової накладної, податкової накладної, складеної відповідно до абзацу одинадцятого пункту 201.4 статті 201 цього Кодексу), що зазначена в ППР, складеному за результатами перевірки контролюючого органу	50 відс. суми податкових зобов'язань з ПДВ, зазначеної у такій податковій накладній та/або розрахунку коригування до податкової накладної, або від суми ПДВ, нарахованого за операцією з постачання товарів/послуг, якщо податкову накладну на таку операцію не складено	-

Продовження додатка А

	2	3	4
	У разі відсутності реєстрації в ЄРПН податкової накладної/розрахунку коригування, складеної на операції з постачання товарів/послуг, що звільняються від оподаткування ПДВ, та/або податкової накладної/розрахунку коригування, складеної на операції, що оподатковуються за нульовою ставкою, податкової накладної, складеної відповідно до пункту 198.5 статті 198 цього Кодексу у разі здійснення операцій, визначених підпунктами "а" - "г" пункту 198.5 статті 198 цього Кодексу, та розрахунку коригування, складеного до такої податкової накладної, податкової накладної, складеної відповідно до статті 199 цього Кодексу, та розрахунку коригування, складеного до такої податкової накладної, податкової накладної, складеної відповідно до абзацу одинадцятого пункту 201.4 статті 201 цього Кодексу, протягом граничного строку, передбаченого статтею 201 цього Кодексу, для реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в ЄРПН, що зазначена в ППР, складеному за результатами перевірки контролюючого органу	5 відс. обсягу постачання (без ПДВ), але не більше 3400 грн	-
	Допущення продавцем товарів/послуг помилок під час зазначення обов'язкових реквізитів податкової накладної, передбачених пунктом 201.1 статті 201 цього Кодексу, виявлених контролюючим органом за результатами перевірки, проведеної за заявою покупця платника податку	170 грн та зобов'язання виправити такі помилки	-
	Невиконання ППР контролюючого органу з попередженням про необхідність виправлення платником податків - продавцем зазначених в абзаці першому цього пункту помилок протягом 10 календарних днів, наступних за днем його отримання	у разі не виправлення помилок: протягом 15 календарних днів - 10 відс. суми ПДВ, зазначеної в такій податковій накладній 16–30 календарних днів; – 20 відс. 31–60 календарних днів – 30 відс. 61–90 календарних днів – 40 відс. 91–120 календарних днів; – 50 відс. 121–150 календарних днів – 60 відс. 151–180 календарних днів – 70 відс. після спливу 181 календарного дня – 100 відс.	-
Стаття 120² Порушення порядку Реєстрації акцизних накладних та розрахунків коригування до таких акцизних накладних в ЄРАН	Порушення платниками акцизного податку граничних термінів реєстрації перших примірників акцизних накладних/перших примірників розрахунків коригування до акцизних накладних в ЄРАН, встановлених статтею 231 цього Кодексу, або відсутність їх складання чи реєстрації в ЄРАН, встановлених за результатами проведення документальної перевірки	порушення терміну реєстрації або відсутності реєстрації: до 15 календарних днів – 2 відс. суми акцизного податку з відповідних обсягів пального або спирту етилового, зазначених у таких акцизних накладних/розрахунках коригування, або на які не складені або не зареєстровані акцизні накладні; 16–30 календарних днів; – 10 відс. 31–60 календарних днів – 20 відс. 61–90 календарних днів – 30 відс. 91 і більше календарних днів – 40 відс.	-
	Відсутність з вини платника акцизного податку реєстрації першого примірника акцизної накладної/першого примірника розрахунку коригування до акцизної накладної в ЄРАН після спливу 10 календарних днів з дня отримання платником податку ППР про застосування штрафу відповідно до пункту 120 ^{2.1} цієї статті	50 відс. суми акцизного податку з відповідних обсягів пального або спирту етилового, на які платник податку зобов'язаний скласти таку акцизну накладну/розрахунок коригування	-
	Відсутність з вини платника акцизного податку, який отримав пальне або спирт етиловий, реєстрації в ЄРАН другого примірника акцизної накладної/другого примірника розрахунку коригування протягом більш як 120 календарних днів після граничного терміну реєстрації другого примірника акцизної накладної/розрахунку коригування	2 відс. суми акцизного податку з відповідних обсягів пального або спирту етилового, зазначених у такій акцизній накладній/розрахунку коригування	-

Продовження додатка А

1	2	3	4
Стаття 121 Порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи	Незабезпечення платником податків зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 цього Кодексу строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених цим Кодексом	1020 грн	2040 грн
Стаття 123 Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків на підставах, визначених підпунктами 54.3.1, 54.3.2 (крім випадків зменшення суми податку на доходи фізичних осіб, задекларованої до повернення з бюджету у зв'язку із використанням права на податкову знижку), 54.3.6 пункту 54.3 статті 54 цього Кодексу	Вчинення платником податків діянь, що зумовили визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків на підставах, визначених підпунктами 54.3.1, 54.3.2 (крім випадків зменшення суми податку на доходи фізичних осіб, задекларованої до повернення з бюджету у зв'язку із використанням права на податкову знижку), 54.3.6 пункту 54.3 статті 54 цього Кодексу	10 відс. суми визначеного податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, завищеної суми бюджетного відшкодування	
на контролюючі органи, зменшення бюджетного відшкодування або виявлення фактів використання податкових пільг не за цільовим призначенням чи всупереч умовам чи цілям їх надання	Діяння, передбачені пунктом 123.1 цієї статті, вчинені умисно	25 відс.	50 відс.
	Використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору, платежу, крім іншої відповідальності, визначеної цим Кодексом	у розмірі сум, що були використані не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям надання таких пільг.	-
Стаття 124 Порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання	У разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання (крім грошового зобов'язання у вигляді штрафних (фінансових) санкцій, застосованих до нього на підставі цього Кодексу чи іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи, а також пені, застосованої до нього на підставі цього Кодексу чи іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи) протягом строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу в таких розмірах	5 відс. погашеної суми податкового боргу при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання 10 відс. при затримці більше 30 календарних днів	-
	У разі порушення платником податків строку сплати до бюджету суми акцизного податку, передбаченого абзацом другим підпункту 222.1.2 пункту 222.1 статті 222 цього Кодексу, такий платник податків притягується до відповідальності	10 відс. від суми податку	-
	Вищезазначені діяння вчинені умисно	25 відс. суми несплаченого (несвочасно сплаченого) грошового зобов'язання	50 відс.

Продовження додатка А

1	2	3	4
Стаття 125¹ Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерелавиплати	Ненарахування та/або неутримання, та/або несплата (неперерахування), та/або нарахування, сплата (перерахування) не в повному обсязі податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь нерезидента або іншого платника податків, а також нерезидентом, на якого покладено обов'язок сплачувати податок у порядку, встановленому розділом III цього Кодексу	10 відс. суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	-
	Ті самі дії, вчинені умисно	25 відс. суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	повторно протягом 1095 календарних днів - 50 відс. вчинені протягом 1095 днів втретє та більше - 75 відс.
Стаття 126 Порушення порядку подання банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації контролюючим органам	Неподання або подання податкової інформації банками чи іншими фінансовими установами з порушенням строку, визначеного цим Кодексом, контролюючим органам	680 грн	1360 грн
Стаття 128¹ Порушення правил обліку, виробництва та обігу пального або спирту етилового на акцизних складах	Необладнання та/або відсутність реєстрації в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників рівня пального у резервуарі рівнеміра-лічильника на введеному в експлуатацію резервуарі, розташованому на акцизному складі, та/або витратоміра-лічильника на місці відпуску пального наливом з акцизного складу, розташованого на акцизному складі, а також необладнання та/або відсутність реєстрації в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового, витратоміра-лічильника спирту етилового на місці отримання та відпуску спирту етилового, розташованого на акцизному складі	20000 грн 50000 грн за кожний необладнаний резервуар та/або незареєстрований рівнемір-лічильник, а також за кожне необладнане місце відпуску пального наливом з акцизного складу або за кожне місце отримання та відпуску спирту етилового, та/або незареєстрований витратомір- лічильник/витратомір-лічильник спирту етилового	
	Відсутність з вини платника податку реєстрації акцизних складів у системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового платником податку - розпорядником акцизного складу	1000000 грн	2000000 грн
	Незабезпечення з вини розпорядника акцизного складу своєчасного подання до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового	1000 грн за кожний неподаний електронний документ	-

Додаток Б

Інформація щодо застосованих штрафних санкцій за результатами камеральних перевірок податкової звітності у 2019-2021 роках

Норма Податкового кодексу	Кількість перевірок, за результатами яких встановлено порушення				Результати таких перевірок, млн грн.												Рівень, відс.	
					застосовано штрафних санкцій				узгоджено штрафних санкцій				сплачено (погашено) штрафних санкцій				узго- дження	сплати (пога- щення)
	2019	2020	2021	всього	2019	2020	2021	всього	2019	2020	2021	всього	2019	2020	2021	всього		
стаття 117 (пункт 117.3)	29	5	0	34	3,8	0,7	0	4,5	2,2	0,4	0	2,6	0,1	0,02	0	0,1	57,9	5,5
стаття 119 (пункт 119.1)	20 023	11 248	1 923	33 194	11	6,4	2,3	19,7	11	6,4	2,2	19,4	10,4	6,1	2	18,5	98,8	95,5
стаття 120 (пункт 120.1)	139 760	96 856	72 469	309 085	95,1	80,5	69,2	244,8	94,3	79,5	66,3	240,1	36,5	33,6	15,6	85,7	98,1	35,7
стаття 120 ¹ (пункти 120 ¹ і 120 ^{1.2})	129 466	75 971	13 188	218 625	4 722,9	1 991,3	484,7	7 198,9	2 263,2	1 417,5	191,2	3 872	1 397,2	543,6	73,1	2 013,9	53,8	52
стаття 120 ² (пункт 120 ^{2.1})	2 221	119	75	2 415	23,8	8,9	0,4	33,1	5	0,4	0,4	5,8	5	0,4	0,4	5,8	17,4	100
стаття 123 (пункт 123.1), у т.ч.	10 526	10 275	7 914	28 715	1 219,8	1 187,1	379,8	2 786,7	1 052,1	1 141,1	227,2	2 420,4	856	853,3	9	1 718,3	86,9	71,0
податок на прибуток підприємств	399	425	315	1 139	19,6	18,1	11,5	49,2	19,4	18,1	11,5	49	12,8	13,6	1,2	27,6	99,5	56,5
ПДВ	9 792	9 627	7 464	26 883	1 199	1 160,8	296,4	2 656,2	1 031,7	1 114,8	173,7	2 320,2	842,1	837,4	7,5	1 687	87,3	72,7
акцизний податок	1	4	4	9	0,002	1,6	41,7	43,3	0,002	1,6	41,7	43,3	0,002	1,6	0	1,6	100,0	3,8
рентна плата, екологічний податок	43	56	24	123	0,2	6,5	0,07	6,8	0,2	6,5	0,01	6,7	0,2	0,6	0,01	0,8	99,2	11,5
ПДФО	282	159	104	545	0,9	0,1	0,3	1,3	0,9	0,1	0,3	1,3	0,9	0,1	0,3	1,3	100	100
стаття 124, у т.ч.	168 507	152 968	36 287	357 762	2 154,9	5 190	882,5	8 227,4	980,6	4 265,3	255,1	5 501	508	3 807,4	56,6	4 372	66,9	79,5
податок на прибуток підприємств	21 760	14 072	1 669	37 501	534,5	475,9	49,9	1 060,3	225,7	450,1	31,6	707,4	150,1	423,3	0,7	574,1	66,7	81,1
ПДВ	51 349	67 935	20 678	139 962	1 504,1	2 335	804,9	4 644	631,7	1 441,9	200,3	2 273,9	262,3	1 204,5	36,8	1 503,6	49,0	66,1
акцизний податок	908	729	110	1 747	13,5	90,6	4,3	108,4	8,7	79,1	3,1	90,9	3,1	78,7	3,1	84,9	83,9	93,4
рентна плата, екологічний податок	32 897	21 672	4 712	59 281	72,3	2 255,8	12,5	2 340,6	113,6*	2 291,6*	10,9	2 416,1	64,9	2 074,1	8,7	2 147,7	81	91,6
ПДФО	61 237	48 233	9 115	118 585	29,6	27,3	10,8	67,7			9,2	9,2	27,1	24,9	7,3	59,3		
Разом	470 532	347 442	131 856	949 830	8 231,2	8 464,8	1 818,9	18 515	4 408,3	6 910,6	742,3	12 061,2	2 813,3	5 244,5	156,6	8 214,4	65,1	68,1

* Дані надано Департаментом податкового адміністрування ДПС без розбивки у розрізі податків.

Додаток В

Форми ППР та підстави для їх складення контролюючими органами

Форма ППР	Підстава складення ППР
„Ф”	для платників податків – фізичних осіб, якщо відповідно до законодавства контролюючий орган самостійно визначає податкове зобов’язання платника податків з причин, не пов’язаних із порушенням податкового або іншого законодавства
„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 санкцій, пов’язаних з таким заниженням (завищенням) податкових та/або інших зобов’язань (крім грошових зобов’язань та/або штрафних санкцій, визначених іншими формами ППР) 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 ППР 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”
„З”	за самостійне відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі та щодо якого обов’язково потрібна попередня згода контролюючого органу на таке відчуження
„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
„І”	у разі зменшення від’ємного значення об’єкта оподаткування податком на прибуток
„С”	у разі застосування штрафної санкції (штрафу) та/або пені за порушення норм іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності
„ПС”	у разі застосування штрафних санкцій (штрафів) за порушення податкового законодавства (крім штрафних санкцій (штрафів), визначених іншими формами ППР)
„Д”	за результатами перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, у тому числі податкових агентів (юридичних або фізичних осіб), з питань правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків та зборів, у тому числі при виплаті доходів на користь платників податків – фізичних осіб, при виплаті доходів нерезидентам з джерелом їх походження з України
„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 ППР: 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 пунктом 201.1 статті 201 Податкового кодексу
„ПН”	у разі відсутності складання та/або реєстрації податкової накладної в ЄРПН протягом граничних строків, передбачених статтею 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)
„ЗН”	у разі виявлення за результатами перевірок завищення сум ПДФО, що підлягає поверненню з бюджету, заявлених у податкових деклараціях, зокрема при використанні права на податкову знижку відповідно до розділу IV Податкового кодексу
„АН”	за порушення платниками акцизного податку граничних термінів реєстрації та/або відсутності реєстрації перших примірників акцизних накладних/перших примірників розрахунків коригування до акцизних накладних або відсутності їх складання чи реєстрації в ЄРАН; та/або за відсутність з вини платника акцизного податку реєстрації першого примірника акцизної накладної/першого примірника розрахунку коригування до акцизної накладної в ЄРАН після спливу 10 календарних днів з дня отримання платником податку ППР про застосування штрафу відповідно до пункту 120 ² .1 статті 120 ² Податкового кодексу; та/або за відсутність з вини платника акцизного податку, який отримав пальне або спирт етиловий, реєстрації в ЄРАН другого примірника акцизної накладної/другого примірника розрахунку коригування протягом більш як 120 календарних днів після граничного терміну реєстрації другого примірника акцизної накладної/розрахунку коригування, визначених статтями 120 ² та 231 Податкового кодексу

Додаток Г

ПОДАТКОВІ МОЖЛИВОСТІ ТА СТРОКИ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВИХ ОБОВ'ЯЗКІВ

СТРОКИ РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ І РОЗРАХУНКІВ КОРИГУВАННЯ ЗА МІСЯЦІ ВОЄННОГО СТАНУ	
Виконання своїх податкових обов'язків у платника податків у період воєнного стану	Визначені терміни реєстрації ПН/РК
можливості існують	до 15.07.2022
можливості відновилися	60 к. днів з першого місяця, наступного за місяцем відновлення можливостей
можливості відсутні	6 місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні
перебуває на спецгрупі 3 групи єдиного податку (2%)*	60 к. днів з дня переходу на колишню податкову систему**
* на період перебування у спецгрупі ЄП 2% реєстрація платником ПДВ призупинена, тому зареєструвати ПН/РК під час перебування у цій групі технічно неможливо;	
** наприклад, повернення «спецЄП → ЗС», «спецЄП → 3 група 5%, неплатник ПДВ»	

СТРОКИ ЗНЯТТЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПРОСТРОЧЕННЯ СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ЇХНЬОГО ДЕКЛАРУВАННЯ З ЗВ'ЯЗКУ З ВОЄННИМ СТАНОМ			
Виконання своїх податкових обов'язків у платника податків у період воєнного стану	Період зняття відповідальності	Строки подачі податкової звітності	Строки сплати податків і зборів
можливості існують	24.02.2022 — до 27.05.2022	до 20.07.2022	не пізніше 31.07.2022
можливості відновилися	24.02.2022 — до дня відновлення можливостей	60 к. днів з першого місяця, наступного за місяцем відновлення можливостей	
можливості відсутні	6 місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні		
<u>перебуває на спецгрупі 3 групи єдиного податку (2%)*</u>	з 24.02.2022 — до дня переходу на спецгрупу ЄП	60 к. днів з дня переходу на колишню податкову систему*	
* наприклад, повернення «спецЄП → ЗС», «спецЄП → 3 група 5%, неплатник ПДВ»			

Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

Сверба Анна Володимирівна

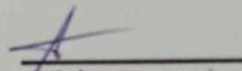
Тема: «Розробка сучасних інструментів управління податковими ризиками (в цілому і за видами податків)»

Кваліфікаційна робота присвячена актуальній темі, оскільки вдосконалення системи податкового контролю є одним з напрямів виваженої податкової політики, розгляд проблем нарахування та справляння штрафних санкцій з урахуванням останніх тенденцій контрольної діяльності податкових органів є досить важливим. В роботі студенткою було розглянуто проблеми стягнення штрафних санкцій податковими органами та обґрунтовано підходи щодо покращення механізму стягнення штрафних санкцій органами ДПС.

Особливу увагу студентка приділила оцінці результативності прийнятих управлінських рішень у частині контролю за повнотою застосування та своєчасністю стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені до державного бюджету робота написана на належному рівні,

Під час написання роботи студентка дотримувалась графіку написання роботи та враховувала рекомендації наукового керівника. В цілому випускна кваліфікаційна робота може бути рекомендована до захисту з високою позитивною оцінкою.

Керівник випускної
кваліфікаційної
(дипломної) роботи


(підпис, дата)

В.Л. Андрущенко, д.е.н, професор
ПІБ керівника

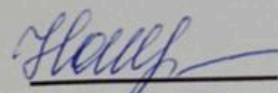
Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти

Сверба Анна Володимирівна
(прізвище, ініціали)

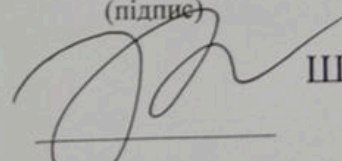
після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від «20» 01.2023 № 10 допущена/не допущена до захисту на екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування


(підпис)

Іванишина О.С.

Гарант освітньо-професійної
програми


(підпис)

Швабій К.І.

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра фіскального адміністрування

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Сверба Анна Володимирівна

Курс/група _____ ФМФА-21-1 _____

Тема кваліфікаційної роботи

Роль штрафних санкцій в забезпеченні виконання податкового обов'язку суб'єктами господарювання

П. І. Б. наукового керівника

Андрущенко В.Л.

Дата захисту 08.02.2023 р.

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 100,0 %.
Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 0 %, цитат 7,30 %.

Відповідальна особа



М. Яруш

РЕЦЕНЗІЯ

на випускню кваліфікаційну роботу
здобувача вищої освіти Державного податкового університету

Сверби Анна Володимирівна

на тему «Роль штрафних санкцій в забезпеченні виконання податкового
обов'язку суб'єктами господарювання»

Актуальність теми Світовий досвід і практика господарювання свідчать, що своєчасне та повне надходження податків та зборів можливе лише за умови створення чіткого механізму податкового контролю та дієвої юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень. При вчиненні податкового правопорушення держава в особі компетентних органів прагне відновити порушене право, компенсувати збитки, завдані таким порушенням, і через каральні санкції вплинути на особу правопорушника. Оскільки вдосконалення системи податкового контролю є одним з напрямів виваженої податкової політики, розгляд питань щодо нарахування та справляння штрафних санкцій з урахуванням останніх тенденцій контрольної діяльності податкових органів є досить актуальним.

Наукова новизна У роботі обґрунтовано підходи щодо покращення механізму стягнення штрафних санкцій органами ДПС.

Якість проведеного аналізу проблеми, текстового та табличного матеріалу

Автором з'ясовано проблемні аспекти стягнення штрафних санкцій податковими органами та проаналізовано стан погашення податкового боргу, що виник внаслідок несплати штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені. Заслуговує на увагу проведений автором критичний аналіз результативності прийнятих управлінських рішень у частині контролю за повнотою застосування та своєчасністю стягнення сум штрафних санкцій та пені до державного бюджету.

Обґрунтованість пропозицій і висновків та їх практична цінність у роботі підприємства, установи, організації, органів ДПС України Пропозиції, що наведено у роботі є актуальними та можуть бути використані у практичній роботі ГУ ДПС м. Києва, зокрема щодо запровадження нових підходів стягнення штрафних санкцій.

Наявність недоліків Деякі висновки і пропозиції зроблені Свербою А. в кваліфікаційній роботі потребують додаткового наукового обґрунтування або можуть бути предметом наукової дискусії.

Загальний висновок і оцінка роботи Робота відповідає вимогам, що висуваються до даного виду робіт та може бути рекомендована до захисту із позитивною оцінкою.

Рецензент

В.М. Мельник, д.е.н., професор

« 19 » 2023 р.

