

РАХУНКОВА ПАЛАТА

ЗАТВЕРДЖЕНО
рішення Рахункової палати
від 21.06.2022 № 12-2

ЗВІТ

**про результати аудиту ефективності забезпечення податковими
органами застосування і своєчасності стягнення сум штрафних
(фінансових) санкцій (штрафів) і пені до державного бюджету**

Київ 2022

ЗМІСТ

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ	3
ПРЕАМБУЛА.....	8
ВСТУП.....	9
1. СТАН ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ (ПРОПОЗИЦІЙ) РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ.....	11
2. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПИТАНЬ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ ЗАСТОСУВАННЯ І СВОЄЧАСНОСТІ СТЫГНЕННЯ СУМ ШТРАФНИХ (ФІНАНСОВИХ) САНКЦІЙ (ШТРАФІВ) І ПЕНІ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ	13
3. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ ПОВНОВАЖЕНЬ В ЧАСТИНІ ПОВНОТИ ЗАСТОСУВАННЯ І СВОЄЧАСНОСТІ СТЫГНЕННЯ СУМ ШТРАФНИХ (ФІНАНСОВИХ) САНКЦІЙ (ШТРАФІВ) І ПЕНІ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ	22
3.1. Аналіз та оцінка законності застосування штрафних (фінансових) санкцій, повнота і своєчасність їх стягнення за результатами камеральних перевірок	22
3.2. Аналіз та оцінка законності застосування штрафних (фінансових) санкцій, повнота і своєчасність їх стягнення за результатами документальних та фактичних перевірок.....	28
3.3. Аналіз стану нарахування та сплати платниками податків пені до державного бюджету.....	32
3.4. Стан застосування та контроль за сплатою платниками податків до державного бюджету штрафів та інших санкцій, що зараховуються до бюджету за кодом класифікації доходів бюджету 21081100 „Адміністративні штрафи та інші санкції”	34
4. ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ПРИЙНЯТИХ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В ЧАСТИНІ ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА ОБґРУНТОВАНІСТЮ ЗАСТОСУВАННЯ ТА СВОЄЧАСНІСТЮ СТЫГНЕННЯ СУМ ШТРАФНИХ (ФІНАНСОВИХ) САНКЦІЙ (ШТРАФІВ) І ПЕНІ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ	38
4.1. Аналіз стану погашення податкового боргу, що виник внаслідок несплати штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені.....	38
4.2. Стан оскарження платниками податків податкових повідомлень- рішень контролюючих органів.....	40
4.3. Оцінка результативності прийнятих управлінських рішень у частині контролю за повнотою застосування та своєчасністю стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені до державного бюджету.....	42
ВИСНОВКИ	45
ПРОПОЗИЦІЇ	50
Додатки.....	52

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ

АМКУ	Антимонопольний комітет України
акцизний податок	непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом України як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції)
Бюджетний кодекс ВПП	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456 великий платник податку – юридична особа або постійне представництво нерезидента на території України, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент 50 млн євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період, або загальна сума податків, зборів, платежів, сплачених до Державного бюджету України, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, крім митних платежів, за такий самий період перевищує еквівалент 1,5 млн євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період
ГУ	головне управління
грошове зобов'язання платника податків	сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податкове зобов'язання та/або інше зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності та пеня
ДПС	Державна податкова служба України
ДФС	Державна фіскальна служба України
екологічний податок	загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року

ЄРАН	Єдиний реєстр акцизних накладних – реєстр відомостей щодо акцизних накладних, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронному вигляді згідно з наданими платниками акцизного податку електронними документами
ЄРПН	Єдиний реєстр податкових накладних – реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами
Закон № 466	Закон України від 16.01.2020 № 466 „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві”
Закон № 533	Закон України від 17.03.2020 № 533 „Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)”
Закон № 540	Закон України від 30.03.2020 № 540 „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв’язку з поширенням коронавірусної хвороби (Covid-19)”
Закон № 591	Закон України від 13.05.2020 № 591 „Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (Covid-19)”
Закон № 786	Закон України від 14.07.2020 № 786 „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо функціонування електронного кабінету та спрощення роботи фізичних осіб - підприємців”
ІКП	інтегрована картка платника – форма оперативного обліку податків, зборів, платежів та єдиного внеску, що ведеться за кожним видом податку, збору, платежу та єдиного внеску
ККДБ 11010000	код класифікації доходів бюджету 11010000 „Податок

	та збір на доходи фізичних осіб”
ККДБ 11020000	код класифікації доходів бюджету 11020000 „Податок на прибуток підприємств”
ККДБ 13000000	код класифікації доходів бюджету 13000000 „Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів”
ККДБ 14020000	код класифікації доходів бюджету 14020000 „Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)”
ККДБ 14060000	код класифікації доходів бюджету 14060000 „Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування”
ККДБ 19010000	код класифікації доходів бюджету 19010000 „Екологічний податок ”
ККДБ 21081100	код класифікації доходів бюджету 21081100 „Адміністративні штрафи та інші санкції”
Методичні рекомендації щодо організації та проведення камеральних перевірок	Методичні рекомендації щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи - підприємця, затверджені наказом Міністерства доходів і зборів України від 14.06.2013 № 165
Міндоходів	Міністерство доходів і зборів України
Мінфін	Міністерство фінансів України
МУ	Міжрегіональне управління
ПДВ	податок на додану вартість – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V Податкового кодексу України
ПДФО	податок на доходи фізичних осіб
пеня	сума коштів у вигляді відсотків, нарахована на суми податкових зобов’язань та/або на суми штрафних (фінансових) санкцій, не сплачених у встановлені законодавством строки, а також нарахована в інших випадках та порядку, передбачених Податковим кодексом України або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи
податковий борг	сума узгодженого грошового зобов’язання, не сплаченого платником податків у встановлений Податковим кодексом України строк, та непогашеної пені, нарахованої у порядку, визначеному цим Кодексом
Податковий кодекс	Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755

податкові органи	контролюючі органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи), що забезпечують дотримання законодавства з питань оподаткування (крім випадків, визначених підпунктом 41.1.2 пункту 41.1 статті 41 Податкового кодексу), законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи
податкове правопорушення	протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених Податковим кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом
Порядок № 5, наказ Мінфіну № 5	Порядок ведення податковими органами оперативного обліку податків, зборів, платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджений наказом Мінфіну від 12.01.2021 № 5, зареєстрованим у Мін'юсті 15.03.2021 за № 321/35943
Порядок № 1204	Порядок надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків, затверджений наказом Мінфіну від 28.12.2015 № 1204, (у редакції наказу Мінфіну від 31.12.2020 № 846), зареєстрованим у Мін'юсті 22.01.2016 за № 124/28254
ППР	податкове повідомлення-рішення – письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених Податковим кодексом та іншими законодавчими актами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності
рентна плата	загальнодержавний податок, який справляється за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; за користування радіочастотним ресурсом України; за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів; за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами,

штрафна штраф	санкція,	транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з осіб, які вчинили податкове правопорушення або порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи
------------------	----------	---

ПРЕАМБУЛА

Підстава для проведення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту): стаття 98 Конституції України, статті 26 і 110 Бюджетного кодексу від 08.07.2010 № 2456, статті 4, 7 і 10 Закону України від 02.07.2015 № 576 „Про Рахункову палату”, План роботи Рахункової палати на 2022 рік, доручення члена Рахункової палати для виконання повноважень члена Рахункової палати та забезпечення здійснення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) від 18.10.2021 № 16-58, від 16.12.2021 № 16-81 та від 10.05.2022 № 16-18.

Мета заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту): встановлення фактичного стану та оцінка законності, повноти і своєчасності, результативності та обґрунтованості виконання ДПС та її територіальними органами повноважень в частині застосування і своєчасності стягнення сум штрафних санкцій і пені до державного бюджету.

Предмет заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту):

нормативно-правові акти, організаційно-розпорядчі документи та рішення органів виконавчої влади з питань забезпечення застосування і своєчасності стягнення штрафних санкцій і пені до державного бюджету;

контроль за законністю, обґрунтованістю застосування і своєчасністю стягнення до державного бюджету штрафних санкцій і пені;

фактичні надходження до державного бюджету штрафних санкцій і пені за ККДБ 11010000, 11020000, 13000000, 14020000, 14060000, 19010000 та 21081100;

інформаційні бази даних (реєстри), статистична, інша звітність ДПС та її територіальних органів у частині застосування і своєчасності стягнення штрафних санкцій і пені;

картки особових рахунків платників податків, податкова звітність, дані про перевірки з ІТС „Податковий блок”, матеріали перевірок та інші документи ДПС та її територіальних органів щодо застосування і своєчасності стягнення штрафних санкцій і пені, їх реструктуризації та списання;

інформація 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;

претензійно-позовні документи, інша інформація, що характеризує стан виконання повноважень ДПС та її територіальних органів у частині повноти застосування і своєчасності стягнення штрафних санкцій і пені до державного бюджету.

Об’єкти заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту): ДПС, ГУ ДПС у Вінницькій, Дніпропетровській, Київській, Львівській, Одеській та Харківській областях, ГУ ДПС у м. Києві,

Центральне та Північне МУ ДПС по роботі з ВПП.

Надсилання запитів з питань заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту): АМКУ, ГУ ДПС у Волинській, Донецькій, Житомирській, Закарпатській, Запорізькій, Івано-Франківській, Кіровоградській, Луганській, Миколаївській, Полтавській, Рівненській, Сумській, Тернопільській, Хмельницькій, Черкаській, Чернівецькій, Чернігівській областях; ГУ ДПС у Херсонській області, Автономній Республіці Крим та м. Севастополі; Східне, Західне та Південне МУ ДПС по роботі з ВПП.

Критерії оцінки:

законність – відповідність рішень і організаційно-розпорядчих документів, прийнятих органами виконавчої влади, вимогам чинного законодавства в частині виконання повноважень щодо застосування і своєчасності стягнення штрафних санкцій і пені до державного бюджету;

повнота і своєчасність – стан застосування і своєчасність стягнення штрафних санкцій і пені до державного бюджету, дієвість прийнятих рішень із забезпечення повноти стягнення штрафних санкцій і пені за порушення норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

результативність – оцінка діяльності ДПС (ДФС) та її територіальних органів щодо забезпечення контролю за законністю, обґрунтованістю застосування і своєчасністю стягнення штрафних санкцій і пені до державного бюджету, а також взаємодії органів виконавчої влади при здійсненні контролю за дотриманням платниками податків вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

обґрунтованість – оцінка наявності та достатності підстав для застосування і стягнення штрафних санкцій і пені до державного бюджету.

Початкові обмеження щодо проведення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту): 2019–2021 роки (для аналізу динаміки окремих показників досліджувалося їх значення за 2018 рік).

Методи збирання даних: аналіз нормативно-правових актів, документів щодо організації роботи та виконання покладених на об'єкти контролю завдань і функцій із забезпечення застосування і своєчасності стягнення штрафних санкцій і пені, здійснення контролю за законністю, обґрунтованістю застосування і своєчасністю стягнення штрафних санкцій і пені до державного бюджету, аналіз даних інформаційних систем ДПС та її територіальних органів, інформації, отриманої на запити Рахункової палати; вивчення та аналіз статистичної, іншої звітності органів виконавчої влади, аналітичної інформації; ознайомлення, опитування, обстеження, аналіз світового досвіду.

ВСТУП

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.

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.

Податковим кодексом визначено, що фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з цим Кодексом, застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)¹.

Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, може застосовуватися у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені².

Слід зазначити, що Законом № 466 (набрав чинності з 23.05.2020) унесено 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 відс., умисного – 25 і 50 відс. суми податкового (грошового) зобов'язання, що підлягає сплаті до бюджету.

***Довідково.** Контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини (пункт 109.4 статті 109 Податкового кодексу). Податковими правопорушеннями контролюючих органів є протиправні рішення, дії або бездіяльність контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, вчинення яких є підставою для відшкодування шкоди особі, чії права порушені, відповідно до закону (пункт 128.1 статті 128 Податкового кодексу).*

Протягом 2019–2021 років податковими органами застосовано 39,7 млрд грн штрафних санкцій, з яких до бюджету надійшло лише 10 млрд грн (25,2 відсотка).

¹ Абзац перший пункту 111.2 статті 111 у редакції Закону № 466.

² Пункт 111.2 статті 111 доповнено абзацом другим згідно із Законом № 466.

Рахунковою палатою при проведенні аудитів ефективності виконання повноважень ДПС (ДФС) в частині справляння податків, неодноразово зверталася увага на незабезпечення стовідсоткового проведення камеральних перевірок, незастосування штрафних санкцій, низький рівень узгодження донарахованих грошових зобов'язань та низьку результативність контрольно-перевірочної роботи в цілому.

Отже, питання функціонування податкового контролю за обґрунтованістю застосування та своєчасністю і повнотою стягнення штрафних санкцій і пені при виявленні податкових правопорушень, надходження таких коштів до бюджету залишається актуальним.

1. СТАН ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ (ПРОПОЗИЦІЙ) РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ

Рахунковою палатою у 2016 році проведено аудит ефективності забезпечення органами Державної фіскальної служби повноти та своєчасності сплати (стягнення) штрафних санкцій і пені до державного бюджету та затверджено звіт (рішення Рахункової палати від 16.06.2016 № 12-7). Аудит засвідчив, що протягом 2013–2015 років ДПС, Міндоходів, ДФС не забезпечено системного, дієвого контролю за застосуванням (нарахуванням) та сплатою (стягненням) до державного бюджету штрафних санкцій і пені при виявленні правопорушень, відповідальність за які встановлено Податковим кодексом, що не сприяло реальному наповненню дохідної частини бюджету. Запроваджений механізм стягнення штрафних санкцій і нарахування пені не забезпечував запобігання ухиленню від сплати податків і зборів та покращення платіжної дисципліни в Україні.

Про результати попереднього аудиту поінформовано Верховну Раду України, рішення Рахункової палати надіслано Кабінету Міністрів України. Звіт і рішення Рахункової палати з рекомендаціями (пропозиціями) щодо усунення виявлених під час аудиту порушень та недоліків надіслано ДФС.

Аналіз виконання Мінфіном та ДФС рекомендацій (пропозицій), наданих у рішенні Рахункової палати, засвідчив, що **із п'яти виконано лише дві рекомендації**, а саме:

Мінфіном наказами:

від 20.10.2017 № 861 „Про затвердження Порядку застосування норм пунктів 102.6–102.7 статті 102 глави 9 розділу II Податкового кодексу України”³ визнано таким, що втратив чинність, наказ Державної податкової адміністрації від 24.12.2010 № 1044⁴ „Про затвердження Порядку застосування норм пунктів 102.6–102.7 статті 102 Податкового кодексу України”;

від 07.04.2016 № 422⁵ „Про затвердження Порядку ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на

³ Зареєстровано у Мін'юсті 10.11.2017 за № 1373/31241.

⁴ Зареєстровано у Мін'юсті 20.01.2011 за № 84/18822.

⁵ Зареєстровано у Мін'юсті 20.05.2016 за № 751/28881, наказом Мінфіну № 5 визнано таким, що втратив чинність.

загальнообов'язкове державне соціальне страхування” визнано таким, що втратив чинність, наказ Міндоходів від 05.12.2013 № 765⁶ „Про затвердження Порядку ведення органами Міністерства доходів і зборів України оперативного обліку податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, інших платежів, які сплачуються під час митного оформлення товарів”.

ДФС 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 ДФС надіслано оглядові листи з питань якості контрольно-перевірочної роботи, запроваджено проведення на постійній основі відеоселекторних нарад з керівниками територіальних органів ДФС.

Водночас Мінфіном та ДФС не забезпечено виконання таких рекомендацій (пропозицій) Рахункової палати:

Мінфіном спільно з ДФС та іншими зацікавленими органами не розроблено проекту 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;

ДФС 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 ДФС за встановлені правопорушення податкового чи іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи, а також 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.

При цьому неодноразові структурні зміни у системі контролюючих органів також не забезпечили вирішення зазначених питань.

Довідково. ДПС як центральний орган виконавчої влади утворено згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 № 1200 „Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України” шляхом реорганізації ДФС, у результаті якої утворено Державну податкову службу України та Державну митну службу України.

Таким чином, незабезпечення належного виконання окремих рекомендацій (пропозицій) Рахункової палати, наданих за результатами попереднього контрольного заходу, призвело до того, що значна частина проблемних питань, пов'язаних із повнотою застосування та своєчасністю стягнення штрафних санкцій і пені до державного бюджету, залишилася невирішеною.

⁶ Зареєстрований в Мін'юсті 04.02.2014 за № 217/24994.

2. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПИТАНЬ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ ЗАСТОСУВАННЯ І СВОЄЧАСНОСТІ СТЯГНЕННЯ СУМ ШТРАФНИХ (ФІНАНСОВИХ) САНКЦІЙ (ШТРАФІВ) І ПЕНІ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

Згідно із статтею 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Статтею 92 Конституції України визначено, що система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами України.

Податковий кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства⁷.

Контролюючі органи, визначені підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 Податкового кодексу, зокрема, забезпечують визначення в установлених цим Кодексом, іншими законами України випадках сум податкових та грошових зобов'язань платників податків, застосування і своєчасне стягнення сум передбачених законом штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (підпункт 19¹.1.34 пункту 19¹.1 статті 19¹ Податкового кодексу).

Згідно з пунктом 20.1 статті 20 Податкового кодексу контролюючі органи, визначені підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу, мають право:

застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення податкового чи іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи; стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми грошових зобов'язань та/або податкового боргу у випадках, порядку та розмірі, встановлених цим Кодексом та іншими законами України (підпункт 20.1.19);

застосовувати до фінансових установ, які не подали відповідним контролюючим органам в установленний законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків або розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунка на облік у такого органу, фінансові (штрафні) санкції (штрафи) в установленому цим Кодексом розмірі (підпункт 20.1.27).

Статтею 58 Податкового кодексу визначено, що контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків ППР, якщо сума грошового зобов'язання платника податків, передбаченого податковим або іншим законодавством,

⁷ Абзац перший пункту 1.1 статті 1 Податкового кодексу в редакції Закону № 466.

контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, розраховується контролюючим органом відповідно до статті 54 цього Кодексу (крім декларування товарів, передбаченого для громадян) або якщо за результатами перевірки контролюючим органом встановлено факт:

невідповідності суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації;

завищення розміру задекларованого від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми ПДВ, розрахованої платником податків відповідно до розділу V цього Кодексу;

заниження або завищення суми податкових зобов'язань, заявленої у податковій (митній) декларації, або суми податкового кредиту, заявленої у податковій декларації з ПДВ, крім випадків, коли зазначене заниження або завищення враховано при винесенні інших ППР за результатами перевірки;

завищення сум податку на доходи фізичних осіб, що підлягає поверненню з бюджету, заявлених у податкових деклараціях, зокрема при використанні права на податкову знижку відповідно до розділу IV цього Кодексу;

наявності помилок при визначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або відсутності реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до податкової накладної протягом граничних строків, передбачених цим Кодексом.

У ППР зазначається або додається до нього детальний розрахунок податкового зобов'язання (за наявності) та штрафних санкцій (абзац сьомий підпункту 58.1.1 пункту 58.1 статті 58 Податкового кодексу).

Форма та порядок надіслання ППР визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Порядком № 1204 визначено 16 видів форм ППР, які складаються у випадках, визначених пунктом 1 розділу II цього Порядку (додаток 1).

Аудит засвідчив, що **Мінфіном не узгоджено з нормами статті 124 Податкового кодексу⁸ ППР за формою „Ш” (додаток 7 Порядку № 1204) у частині розміру штрафних санкцій за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання: не зазначено про штрафні санкції у розмірі 5 відс. при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання (абзац другий пункту 124.1), та 25 відс. від суми несплаченого (несвоєчасно сплаченого) грошового зобов'язання у разі вчинення умисного діяння, передбаченого пунктами 124.1 і 124.1¹ (абзац другий пункту 124.2).**

Відповідно до пункту 58.2 статті 58 Податкового кодексу ППР надсилається (вручається) за кожним окремим податком, збором та/або разом із штрафними санкціями, передбаченими цим Кодексом, а також за кожною штрафною (фінансовою) санкцією за порушення норм іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на такий контролюючий орган,

⁸ Зміни в редакції Закону № 466, що набрали чинності з 01.01.2021.

та/або пенею за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

У разі зменшення (збільшення) контролюючим органом суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми ПДВ платнику податків надсилаються (вручаються) окремі ППР.

Законом № 466 внесено зміни до пункту 58.2 статті 58 Податкового кодексу, відповідно до яких з 01.01.2021 запроваджено ведення контролюючим органом Єдиного реєстру податкових повідомлень-рішень контролюючих органів, надісланих (вручених) платникам податків.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, є технічним адміністратором Єдиного реєстру податкових повідомлень-рішень контролюючих органів, надісланих (вручених) платникам податків.

Аудитом встановлено, що станом на 20.01.2022 ДПС не запроваджено ведення Єдиного реєстру податкових повідомлень-рішень контролюючих органів, надісланих (вручених) платникам податків, тривають тестові випробування функціонування програмного забезпечення (в підсистемі „Аналітична система” ІТС „Податковий блок” створено окремий пункт меню „Єдиний реєстр ППР”).

Отже, через неприйняття ДПС ефективних управлінських рішень запровадження Єдиного реєстру податкових повідомлень-рішень відтерміновується більш як на рік.

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 113⁹ Податкового кодексу:

граничні строки застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) до платників податків відповідають строкам давності для нарахування грошових зобов'язань, визначеним статтею 102¹⁰ цього Кодексу;

перебіг строку давності для застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) зупиняється у випадках, визначених пунктом 102.3¹¹ статті 102 цього Кодексу;

⁹ У редакції Закону № 466.

¹⁰ Не пізніше закінчення 1 095 дня (2 555 дня – у разі проведення перевірки контрольованих операцій), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової звітності та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання.

¹¹ Відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого, зокрема, платник податків перебуває поза межами України, якщо таке перебування є безперервним та дорівнює чи є більшим за 183 дні, контролюючому органу згідно із законом та/або рішенням суду заборонено проводити перевірку (перевірки) платника податків, здійснюється адміністративне або судове оскарження платником податків рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання.

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 цього Кодексу обставин, що були підставою для зупинення його відліку (перебігу);

у разі наявності хоча б однієї обставини, що пом'якшує відповідальність, розмір штрафу становить 50 відс. 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 цим Кодексом та іншими законами України.

Види податкових правопорушень та розміри фінансових санкцій, що застосовуються до порушника, визначені главою 11 Податкового кодексу (додаток 2).

Слід зазначити, що перелік відповідності видів застосованих податковими органами інших санкцій (штрафів) за ККДБ 21081100, за яким повинні обліковуватись кошти, спрямовані платниками на погашення таких штрафів, жодним нормативно-правовим (організаційно-розпорядчим) актом Мінфіну не визначено.

Перелік інших санкцій (штрафів) за ККДБ 21081100, контроль за справлянням яких покладено на податкові органи, надсилався листами Державної податкової адміністрації України¹² та ДФС¹³ своїм територіальним органам та не переглядався від періоду його надання (2011 та 2015 роки відповідно) і не враховує змін, що відбулися в законодавстві.

Отже, ДПС не забезпечено належної організації та контролю за застосуванням її територіальними органами інших санкцій (штрафів) за ККДБ 21081100, що створює ризики несплати порушниками таких штрафів, їх оскарження у судовому порядку і, як наслідок, недонадходжень коштів до державного бюджету.

Згідно з пунктом 129.1 статті 129¹⁴ Податкового кодексу нарахування пені розпочинається:

¹² Від 05.05.2011 № 12601/7/19-0217 „Про надання методичних рекомендацій”.

¹³ Від 07.07.2015 № 24525/7/99-99-22-01-02-17 „Про податковий контроль за трансфертним ціноутворенням”.

¹⁴ У редакції Закону № 466.

при нарахуванні контролюючим органом податкового зобов'язання у встановлених цим Кодексом випадках, не пов'язаних з проведенням перевірки, або при нарахуванні контролюючим органом грошового зобов'язання, визначеного за результатами перевірки, – починаючи з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником податків такого зобов'язання, визначеного в ППР згідно із цим Кодексом (підпункт 129.1.1);

при нарахуванні контролюючим органом за результатами перевірки податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, у разі виявлення його заниження – на суму такого заниження, починаючи з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником податків цього зобов'язання за відповідний податковий (звітний) період, щодо якого виявлено заниження, та за весь період заниження (у тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження) (підпункт 129.1.2);

при нарахуванні суми грошового зобов'язання, визначеного платником податків або податковим агентом, у тому числі у разі внесення змін до податкової звітності внаслідок самостійного виявлення платником податків помилок відповідно до статті 50 цього Кодексу, – після спливу 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання (підпункт 129.1.3);

при виявленні контролюючим органом за результатами перевірки заниження податковим агентом податкового зобов'язання при нарахуванні (виплаті) оподатковуваного доходу на користь нерезидентів або інших платників податків та/або несвоєчасної сплати, несплати (неперерахування) податковим агентом утриманих (нарахованих) податків до або під час виплати оподатковуваного доходу на користь нерезидента або іншого платника податків – починаючи з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податковим агентом суми податкового зобов'язання, визначеного цим Кодексом (підпункт 129.1.4);

у випадку несвоєчасного повернення надміру/помилково сплачених платежів, а також несвоєчасного відшкодування сум податку на додану вартість – починаючи з першого дня, наступного за останнім днем граничного строку повернення таких коштів (підпункт 129.1.5).

Підстави для закінчення нарахування пені визначено пунктом 129.3 статті 129 Податкового кодексу.

Згідно з пунктом 129.4 статті 129 Податкового кодексу на суми грошового зобов'язання, визначеного підпунктом 129.1.1 пункту 129.1 цієї статті (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування суми пені), та в інших випадках визначення пені відповідно до вимог цього Кодексу, якщо її розмір не встановлений, нараховується пеня за кожний календарний день прострочення сплати грошового зобов'язання, включаючи день погашення, з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день.

Порядок сплати пені передбачено статтею 131 Податкового кодексу, зокрема, суми пені зараховуються до бюджетів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки (пункт 131.3¹⁵).

Ведення податковими органами оперативного обліку податків, зборів, платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування здійснюється відповідно до Порядку № 5.

Відповідно до пункту 1 розділу II Порядку № 5 з метою обліку нарахованих і сплачених, повернутих та відшкодованих сум платежів територіальними органами ДПС відкриваються ІКП за кожним платником та кожним видом платежу, які мають сплачуватися такими платниками на рахунки, відкриті в розрізі адміністративно-територіальних одиниць.

Довідково. ІКП містить інформацію про облікові операції та облікові показники, які характеризують стан розрахунків платника з бюджетами та фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування за відповідним видом платежу та відповідною адміністративно-територіальною одиницею.

Під час проведення облікової операції в ІКП зазначається дата запису операції, зміст операції та/або документ, на підставі якого здійснюється запис.

Облік платежів ведеться в ІКП окремими обліковими операціями в хронологічному порядку. При цьому кожна операція фіксується в окремому рядку із зазначенням виду операції та дати її проведення.

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.

Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та порядку, встановлених цим Кодексом, а фактичні перевірки – цим Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи (пункт 75.1 статті 75 Податкового кодексу).

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків, та даних системи електронного адміністрування ПДВ (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування ПДВ, даних ЄРПН), а також даних ЄРАН та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, даних СОД РРО (підпункт 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу).

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо

¹⁵ Із змінами у редакції Закону № 466.

укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків (підпункт 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу).

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) (підпункт 75.1.3 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу).

З 12.03.2020, у зв'язку з поширенням на території України коронавірусного захворювання Covid-19, постановою Кабінету Міністрів України від 11.03.2020 № 211 „Про запобігання поширенню на території України коронавірусу Covid-19” встановлено карантин та запроваджено ряд обмежувальних заходів. Крім того, внесено ряд змін до Податкового кодексу.

Так, Законом № 533¹⁶ підрозділ 10 розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу доповнено пунктом 52¹, згідно з яким за порушення податкового законодавства, вчинені з 1 березня по 31 травня 2020 року, **штрафні санкції не застосовуються, крім санкцій**, зокрема, за:

відчуження майна, що перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу (абзац третій);

порушення правил обліку, виробництва та обігу пального або спирту етилового на акцизних складах, що застосовуються на загальних підставах (абзац четвертий);

порушення нарахування, декларування та сплати ПДВ, акцизного податку, рентної плати (абзац п'ятий).

З 1 березня по 31 травня 2020 року платникам податків не нараховувалася пеня, а нарахована, але не сплачена за цей період пеня підлягала списанню.

Законом № 533 підрозділ 10 розділу XX Податкового кодексу доповнено пунктом 52², згідно з яким встановлено **мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок** на період з 18 березня по 31 травня

¹⁶ Набрав чинності 18.03.2020.

2020 року, крім документальних позапланових перевірок з підстав, визначених підпунктами 78.1.7¹⁷ та 78.1.8¹⁸ пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу.

З 18 березня по 31 травня 2020 року зупинено перебіг строків давності, передбачених статтею 102 цього Кодексу.

Законом № 540¹⁹ абзац четвертий пункту 52¹ підрозділу 10 розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу замінено новими абзацами такого змісту: **„порушення вимог законодавства в частині:**

обліку, виробництва, зберігання та транспортування пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

цільового використання пального, спирту етилового платниками податків; обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками;

здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального;

здійснення суб'єктами господарювання операцій з реалізації пального або спирту етилового без реєстрації таких суб'єктів платниками акцизного податку”.

Відповідно до змін, внесених Законом № 540 до пункту 52² підрозділу 10 розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу, розширено перелік фактичних перевірок, на які не поширюється мораторій на їх проведення, включено до цього переліку **фактичні перевірки з питань порушення вимог законодавства в частині:**

обліку, ліцензування, виробництва, зберігання та транспортування пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

цільового використання пального та спирту етилового платниками податків;

обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками;

здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального, з підстав, визначених підпунктами 80.2.2, 80.2.3 та 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 цього Кодексу.

Законом № 591²⁰ в абзацах першому і одинадцятому пункту 52¹ та абзацах першому і десятому пункту 52² підрозділу 10 розділу XX „Перехідні

¹⁷ Розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, закриття постійного представництва чи відокремленого підрозділу юридичної особи, в тому числі іноземної компанії, організації, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків.

¹⁸ Платником подано декларацію, в якій заявлено до відшкодування з бюджету ПДВ, за наявності підстав для перевірки, визначених у розділі V цього Кодексу, та/або з від'ємним значенням з ПДВ, яке становить більше 100 тис. гривень. Документальна позапланова перевірка з підстав, визначених у цьому підпункті, проводиться виключно щодо законності декларування заявленого до відшкодування з бюджету ПДВ та/або з від'ємного значення з ПДВ, яке становить більше 100 тис. гривень.

¹⁹ Набрав чинності з 02.04.2020.

²⁰ Набрав чинності з 29.05.2020.

положення” Податкового кодексу слова та цифри „по 31 травня 2020 року” замінено цифрами та словами „2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19)”.

Законом № 786²¹ доповнено перелік видів перевірок, на які не поширюється мораторій на їх проведення, визначених пунктом 52² підрозділу 10 розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу, і включено до цього переліку документальні позапланові перевірки, що проводяться на звернення платника податків.

У період дії карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України, Законом України від 17.09.2020 № 909 „Про внесення змін до Закону України „Про Державний бюджет України на 2020 рік”, що набрав чинності з 04.10.2020, надано право Кабінету Міністрів України скорочувати строки дії обмежень, заборон, пільг та гарантій, встановлених відповідними законами України, прийнятими з метою запобігання виникненню і поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, крім випадків, коли зазначене може призвести до обмеження конституційних прав чи свобод особи (пункт 4 розділу II „Прикінцеві положення”).

З 09.02.2021 постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2021 № 89 „Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок” скорочено строк дії обмежень, встановлених пунктом 52² підрозділу 10 розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу, в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок і дозволено проведення таких видів перевірок юридичних осіб.

Слід зазначити, що Законом України від 15.03.2022 № 2120²² „Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану” внесено зміни, зокрема, до пункту 52² підрозділу 10 розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу, відповідно до яких встановлено мораторій на проведення документальних перевірок з 18.03.2020 по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), крім:

документальних позапланових перевірок, що проводяться на звернення платника податків;

документальних позапланових перевірок з підстав, визначених підпунктами 78.1.7 і 78.1.8 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу.

Крім того, відповідно до пункту 2 розділу II „Прикінцеві та перехідні положення” зазначеного Закону дія пункту 52² підрозділу 10 розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу зупиняється на період дії воєнного, надзвичайного стану.

²¹ Набрав чинності з 08.08.2020.

²² Набрав чинності з 17.03.2022.

Таким чином, 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.

3. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ ПОВНОВАЖЕНЬ В ЧАСТИНІ ПОВНОТИ ЗАСТОСУВАННЯ І СВОЄЧАСНОСТІ СТЯГНЕННЯ СУМ ШТРАФНИХ (ФІНАНСОВИХ) САНКЦІЙ (ШТРАФІВ) І ПЕНІ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

3.1. Аналіз та оцінка законності 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 3).

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 відс.), сплачено 8 212,4 млн грн (44,3 відс. застосованих та 68,1 відс. 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 відс. при збільшенні у 2020 році порівняно з попереднім роком з 53,6 до 81,6 відс.,** рівень сплати, при збільшенні з 63,8 до 75,9 відс., у 2021 році знизився до 21,1 відсотка.

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 відс. загальної суми застосованих штрафних санкцій), з

яких узгоджено 5 501 млн грн (66,9 відс.), до бюджету надійшло 4 372 млн грн (53 і 79,5 відс. 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 відс.) 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 відс. відповідно.

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 відс. відповідно.

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

Аудитом у ГУ ДПС у Вінницькій області встановлено, що внаслідок:

незастосування до 115 платників ПДВ 395,7 тис. грн штрафних санкцій за фактами несвоєчасної сплати у 2019–2020 роках і зменшення вдвічі розміру штрафних санкцій (з 01.01.2021 – з 10 і 20 відс. до 5 і 10 відс.), а також оскільки штрафні санкції за наслідками перевірок, які здійснюються контролюючими органами, застосовуються у розмірах, передбачених законом, чинним на день прийняття рішень щодо застосування таких штрафних санкцій (пункт 11 підрозділу 10 розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу), державним бюджетом втрачено, за розрахунками, **197,9 тис. грн доходів;**

складення у 2021 році у 8 випадках ППР та застосування штрафних санкцій з ПДВ на загальну суму 53,3 тис. грн у розмірах, які діяли до 01.01.2021, створено додаткове навантаження на платників на загальну суму 26,7 тис. 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 відс. погашеної суми податкового боргу залежно від кількості днів затримки, а з 01.01.2021 – у розмірі 5 і 10 відс. погашеної суми згідно із статтею 124 Податкового кодексу.

Аудитом встановлено, що 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.

Наприклад, ГУ ДПС у Львівській області не має технічної можливості щодо застосування **379,2 тис. грн** штрафних санкцій з податку на прибуток підприємств (виникли у 2021 році за погашеними сумами боргу за попередні періоди) та **41 407,7 тис. грн з ПДВ,** що може призвести до спливу строків

давності для застосування таких штрафних санкцій та, як наслідок, втрат доходів бюджету.

Крім того, встановлено, що 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.

Довідково. У територіальних органах ДПС протягом 2021 року 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.

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 ускладнює 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.

Слід зазначити, що найбільше узгоджено (98,8 відс.) та сплачено (95,5 відс.) 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 відс. застосованих і 95,4 узгоджених сум).

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 відс. 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).

Водночас аудит засвідчив **недотримання окремими територіальними органами ДПС (ДФС) норм Податкового кодексу** в частині проведення камеральних перевірок поданої платниками податкової звітності та **незастосування штрафних санкцій**, передбачених пунктом 119.1 статті 119 та пунктом 120.1 статті 120 Податкового кодексу, зокрема:

ГУ ДПС (ДФС) у Харківській області у **450 випадках не застосовано штрафних санкцій** за порушення граничних строків подання платниками податків податкової звітності з ПДВ (148 декларацій), ПДФО (242 розрахунки), податку на прибуток (2 декларації), екологічного податку (48 декларацій), рентної плати (9 декларацій) та акцизного податку (одна декларація); у **43 випадках** за несвоєчасне подання податкової звітності з ПДФО **штрафні санкції застосовано в заниженому розмірі** (510 грн замість 1020 гривень). Як наслідок, сума **недонадходжень до державного бюджету**, за розрахунками, **становить 349 тис. гривень**. Під час аудиту за встановленими випадками ГУ ДПС складено 433 акти камеральних перевірок;

ГУ ДПС (ДФС) у Вінницькій області у **409 випадках не дотримано термінів²³ проведення камеральних перевірок** податкової звітності з ПДВ, податку на прибуток та ПДФО; **не застосовано штрафних санкцій за неподання податкової звітності з ПДВ** (157 декларацій), рентної плати за спеціальне використання води (18 декларацій), рентної плати за користування радіочастотним ресурсом (11 декларацій), ПДФО (345 розрахунків). Як наслідок, загальна **сума недонадходжень**, за розрахунками, **становить 290,7 тис. гривень**. Під час аудиту за встановленими випадками ГУ ДПС складено акти камеральних перевірок;

Північним МУ ДПС по роботі з ВПП не проведено камеральних перевірок та не застосовано 5,4 тис. грн штрафних санкцій: при поданні 10.09.2021 ТОВ „МК М’ясний” заяви про анулювання реєстрації платника акцизного податку з реалізації пального не подано декларації з акцизного

²³ Визначені пунктом 76.3 статті 76 Податкового кодексу.

податку за вересень 2021 року; ТОВ „Стормак”²⁴, ТОВ „Промтехреал”²⁵ не подано податкових декларацій з ПДВ за наявності показників, які підлягали декларуванню (суми від’ємного значення попередніх періодів). Під час проведення аудиту територіальним органом ДПС здійснено камеральні перевірки податкової звітності зазначених підприємств та складено відповідні акти.

Встановлено **незабезпечення належного контролю ГУ ДПС (ДФС) у Вінницькій області за повнотою нарахування і сплати платниками ПДВ під час внесення змін до податкової звітності** (подання уточнюючих декларацій). Так, у **110 випадках** протягом 2019–2021 років платниками ПДВ (юридичними і фізичними особами) при поданні уточнюючих декларацій на збільшення податкового зобов’язання з ПДВ **не задекларовано та не сплачено штрафну санкцію** в розмірі трьох відсотків від такої суми. При цьому податковим органом не застосовано штрафних санкцій, передбачених **пунктом 120.2 статті 120 Податкового кодексу**. Як наслідок, державним бюджетом, за розрахунками, **недоотримано 33 тис. гривень**. Під час аудиту за встановленими випадками платниками ПДВ подано уточнюючі декларації та задекларовано і сплачено зазначену суму.

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 відс. загальної суми штрафних санкцій), з яких **узгоджено з платниками податку лише 3 872 млн грн** (53,8 відс.), до бюджету надійшло **2 013,9 млн грн** (28 відс. застосованої і 52 відс. узгодженої суми).

Довідково. Із 218 625 перевірок проведено 201,6 тис. перевірок (92,2 відс.) платників ПДВ – юридичних осіб, 17 тис. перевірок (7,8 відс.) фізичних осіб, із загальної суми 7 198,9 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 ПДВ²⁶ за вказаний період (на 0,6 відс., 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).

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

²⁴ За вересень та жовтень з граничними термінами подання 20.10.2021 та 22.11.2021 відповідно.

²⁵ За серпень, вересень та жовтень з граничними термінами подання 20.09.2021, 20.10.2021 та 22.11.2021 відповідно.

²⁶ Кількість платників ПДВ у 2019 році становила 204 307, 2020 році – 207 457, 2021 році – 202 986 осіб.

Низьким (у середньому 28 відс. нарахованої суми і 52 відс. узгодженої суми штрафних санкцій) був також рівень сплати узгоджених штрафних санкцій: 61,7 відс. у 2019 році та 38 відс. 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.

Аудитом у ГУ ДПС у Вінницькій області встановлено:

станом на 24.12.2021²⁷ не застосовано штрафних санкцій за порушення граничного строку реєстрації²⁸ (2019–2020 роки) податкової накладної та/або розрахунку коригування в ЄРПН до 722 платників на загальну суму **3 008,1 тис. грн;**

непроведення камеральних перевірок та незастосування штрафних санкцій, передбачених статтею 120¹ Податкового кодексу, граничний термін застосування яких минув, до двох платників, що призвело до **втрат бюджету в сумі 325,3 тис. грн;**

незастосування до 58 платників штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних на загальну суму 582,3 тис. грн, які не надавалися покупцю (отримувачу)²⁹, що спричинило **недонадходження до державного бюджету**, за розрахунками, на суму **524 тис. гривень.**

При проведенні камеральних перевірок податкової звітності податкові органи керуються Методичними рекомендаціями щодо організації та проведення камеральних перевірок, що **потребують узгодження з нормами чинного законодавства**, 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 із урахуванням термінів, встановлених Податковим кодексом.

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 відс. 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

²⁷ Дата завершення аудиту Рахунковою палатою.

²⁸ Передбачені статтею 201 Податкового кодексу.

²⁹ Пункт 73 підрозділу 2 розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу.

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 відс.) та, відповідно, застосованих штрафних санкцій (2 656,2 млн грн, або 95 відс.) з ПДВ.

Середній рівень узгодження застосованих штрафних санкцій у 2019–2020 роках – 86,9 відс. (найнижчий у 2021 році – 60,5 відс., 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 відс. відповідно, то у 2021 році відбулося різке його зниження до 7 відсотків.

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.

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

Інформування ДПС (ДФС) про результати контрольно-перевірочної роботи (донараховані суми грошових зобов'язань, у тому числі штрафних санкцій та пені) її територіальними органами здійснювалося до 01.08.2020 відповідно до наказів ДФС від 29.01.2016 № 79 „Про затвердження форм звітності про результати контрольно-перевірочної роботи доходів і зборів з фізичних осіб” (зі змінами) та від 30.08.2018 № 561 „Про затвердження Звіту „Аудит-1” „Про результати роботи підрозділів аудиту”, наказу ДПС від 29.01.2020 № 48 „Про затвердження Звіту „Аудит-1” „Про результати роботи підрозділів податкових перевірок, трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування”, з 01.08.2020 – наказу ДПС від 31.07.2020 № 387 „Про затвердження звіту „Аудит-1” „Про результати роботи підрозділів податкового аудиту”, з 01.05.2021 – наказу ДПС від 30.04.2021 № 481 „Про затвердження звіту „Аудит-1” „Про результати роботи підрозділів податкового аудиту” за визначеними формами.

Звітом „Аудит-1” не передбачено деталізації даних про нарахування штрафних санкцій у розрізі встановлених Податковим кодексом порушень. Як наслідок, 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 відс.**) – штрафні санкції та **2 724,9** млн грн (**2,2 відс.**) – пеня (табл. 1). Із загальної суми донарахованих грошових зобов'язань 71,8 відс. (87 212,1 млн грн) донараховано за результатами документальних планових перевірок.

Таблиця 1

Результати проведених територіальними органами ДПС документальних перевірок

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
Рівень узгодження (відс.)	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
Рівень сплати узгоджених сум (відс.)	23,8	26,9	42	30,6
Рівень сплати донарахованих сум (відс.)	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 відс. донарахувань), з них 17 976,2 млн грн (53,4 відс.) 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 відс.) знизився до 17,9 відсотка.** При цьому рівень узгодження за документальними плановими перевірками становив 20,6 відс., що у 2,2 раза нижче, ніж за документальними позаплановими (45,8 відсотка).

За поясненнями ДПС, різниця між донарахованими та узгодженими сумами грошових зобов'язань оскаржується в адміністративному або судовому порядку.

Платниками податків сплачено **10 302,5** млн грн грошових зобов'язань, що становить **лише 8,5 відс. донарахованих** (6 237,1 млрд грн, або 7,2 відс., за документальними плановими та 4 065,4 млн грн, або 11,8 відс., за позаплановими перевірками), **30,6 відс. узгоджених сум** (34,7 відс. за документальними плановими та 25,8 відс. за позаплановими перевірками). Найнижчий рівень сплати донарахованих грошових зобов'язань у 2021 році (4 701,7 млн грн, або 7,5 відс.), 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 відс.**) 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 відс. донарахованих (519,8 млн грн) та 11,6 відс. узгоджених сум (172,6 млн гривень).

Аудит засвідчив, що ГУ ДПС у Дніпропетровській області протягом 2019–2021 років **не забезпечено стовідсоткового виконання планів-графіків проведення документальних планових перевірок платників податків**. Так, із 832 запланованих документальних перевірок проведено 476 (57,2 відс.), а також 22 перехідні перевірки, розпочаті у 2018 році та не завершені станом на 01.01.2019.

Довідково. За інформацією ДПС невиконання планів-графіків проведення документальних планових перевірок обумовлено відсутністю об'єктів контролю за податковою адресою, вилученням правоохоронними органами документів або їх втратою, а також запровадженням з 18.03.2020 мораторію на проведення документальних перевірок.

Аудитом також встановлено невідповідність даних ДПС та її територіальних органів щодо застосованих штрафних санкцій за порушення, передбачені окремими статтями Податкового кодексу.

Так, ДПС надано інформацію про відсутність встановлених порушень та, відповідно, незастосування штрафних санкцій, передбачених статтями 117, 121, 125¹ та 126 Податкового кодексу. Водночас за результатами проведених Рахунковою палатою аудитів у територіальних органах ДПС та узагальнення отриманої на запити Рахункової палати інформації встановлено застосування територіальними органами ДПС штрафних санкцій за зазначеними статтями Податкового кодексу:

За неподання у строки та у випадках, передбачених Податковим 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 (**пункт 117.1 статті 117**), ГУ ДПС у Дніпропетровській, Луганській областях та м. Києві застосовано до **128 платників податків 52,4 тис. грн штрафних санкцій**, з яких узгоджено **47 тис. грн (89,7 відс.)** та сплачено **46,3 тис. гривень**.

При цьому вибірковою перевіркою виявлено **незастосування** ГУ ДПС у Дніпропетровській області **1,02 тис. грн** штрафних санкцій, передбачених зазначеною статтею Податкового кодексу, до ДП „П'ятихаткитеплоенерго” комунального підприємства „Дніпротеплоенерго” Дніпропетровської обласної ради (не подано відомостей про звільнення головного бухгалтера).

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. грн³⁰, з яких узгоджено 886,7 тис. грн (53,2 відс.), сплачено 446,2 тис. грн (26,8 відс. застосованих і 50,3 відс. узгоджених сум).

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. грн³¹ штрафних санкцій, з яких узгоджено 69 554,1 тис. грн (70,3 відс.), сплачено 43 757,2 тис. грн (44,2 відс. застосованих і 62,9 відс. 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 компаній³². 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.

Аудитом встановлено **низький рівень охоплення в ГУ ДПС у Дніпропетровській області документальними перевітками страхових компаній та інших платників податків, одним із видів діяльності яких є пенсійне забезпечення, щодо дотримання ними вимог договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, що негативно впливає на фінансову дисципліну платників податків.**

Так, із 13 страхових компаній та 7 інших платників податків, одним із видів діяльності яких є пенсійне забезпечення, територіальним органом ДПС протягом 2019–2021 років **проведено лише одну** планову документальну виїзну перевірку страхової компанії (ПрАТ „СК „Альянс”), за результатами якої порушень вимог статті 123¹ Податкового кодексу не встановлено.

³⁰ ГУ ДПС (ДФС) у Волинській (819 тис. грн), Дніпропетровській (103,7 тис. грн), Закарпатській (5,7 тис. грн), Запорізькій (10,2 тис. грн), Львівській (17,9 тис. грн), Одеській (478,4 тис. грн) та Рівненській (161,1 тис. грн) областях, Західному (64,1 тис. грн), Північному (2 тис. грн) та Центральному (5,1 тис. грн) МУ ДПС по роботі з ВПП.

³¹ ГУ ДПС у Волинській (11254 тис. грн), Дніпропетровській (27970,5 тис. грн), Закарпатській (5936,6 тис. грн), Запорізькій (24232,9 тис. грн), Київській (26,7 тис. грн), Луганській (2023,6 тис. грн), Львівській (3854,9 тис. грн), Рівненській (3690,9 тис. грн), Хмельницькій (72,9 тис. грн), Чернівецькій (4229,9 тис. грн) областях та м. Києві (15273,2 тис. грн), Західному (42,6 тис. грн), Північному (20,8 тис. грн), Східному (176 тис. грн) та Центральному (145,2 тис. грн) МУ ДПС по роботі з ВПП.

³² 2019 рік – 46 компаній, 2020 і 2021 роки – по 21 компанії.

За таких умов ГУ ДПС у Дніпропетровській області не забезпечено належного виконання повноважень щодо повноти застосування штрафів і пені до платників податків за податкове правопорушення.

Отже, 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 відс., рівень сплати таких донарахованих сум збільшився з 23,8 до 42 відсотків.

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) 1 297 платниками акцизного податку та застосовано 314,8 млн грн штрафних санкцій, узгоджено 217,9 млн грн (69,2 відс.), з яких до бюджету надійшло лише 23 млн грн (7,3 відс. застосованих і 10,6 відс. узгоджених сум).

Отже, ДПС не володіє повною інформацією 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.

3.3. 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) (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

Дані про суми нарахованої у 2019–2021 роках пені у розрізі окремих податків

Показник	2019 р.	2020 р.	2021 р.	млн грн 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 відс. загальної суми), ПДВ – 2 868,8 млн грн (31,3 відс.) та податку на прибуток підприємств – 649,2 млн грн (7,1 відсотка).

Водночас аудитом в окремих територіальних органах ДПС встановлено низькій рівень сплати нарахованої в ІКП пені. Зокрема, в ГУ ДПС у Львівській області – 46,3 відс., ГУ ДПС в Одеській області – 16,4 відс. та в ГУ ДПС у м. Києві – 22,2 відсотка.

Через недостатню результативність контролю в частині нарахування та сплати пені ГУ ДПС в Одеській області не забезпечено протягом 2019–2021 років 49,3 млн грн надходжень до державного бюджету.

Вибірковою перевіркою дотримання платниками податку на прибуток вимог статті 129 Податкового кодексу виявлено **вісім випадків недекларування та несплати пені сімома платниками Вінницької області при самостійному виправленні ними помилок** шляхом подання уточнюючих розрахунків. Як наслідок, **бюджетом недоотримано, за розрахунками, 7,6 тис. гривень**. Під час проведення аудиту чотирма платниками подано уточнюючі декларації та задекларовано 4,7 тис. грн пені, яку сплачено до бюджету.

Встановлено сім випадків недотримання ГУ ДПС у Вінницькій області вимог пункту 52¹ підрозділу 10 розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу в частині несписання пені п’яти платникам на загальну суму 12,8 тис. грн, нарахованої згідно зі статтею 129 Податкового кодексу після 01.03.2020 (протягом дії карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України).

Аудит засвідчив **нарахування ГУ ДФС у Дніпропетровській області п’ятьом платникам податків³³ пені з порушенням вимог пункту 129.4³⁴**

³³ ТОВ „Юнайтед Табако” (акт від 22.04.2019 № 22852/04-36-14-18/40930346), ТОВ „ТК „Техно-Трейд” (акт від 26.03.2019 № 15796/04-36-14-18), ТОВ „НФМ Агро” (акт від 18.03.2019 № 13503/04-36-14-03/39206071), ТОВ „НВП „Техно-Консалт” (акт від 31.01.2019 № 4350/04-36-14-19/33542963), ТОВ „Агрофірма „Агростеп” (акт від 17.09.2018 № 52965/04-36-14-02/37916049).

³⁴ У редакції Закону України від 21.12.2016 № 1797 „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”.

статті 129 Податкового кодексу на суми грошового зобов'язання, визначеного контролюючим органом за результатами податкової перевірки, в частині її нарахування із розрахунку 120 відс. річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день прострочення сплати грошового зобов'язання³⁵, а не із розрахунку 120 відс. річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний день прострочення сплати грошового зобов'язання. Під час проведення аудиту працівниками ГУ ДПС у Дніпропетровській області здійснено перерахунок сум нарахованої в ручному режимі пені трьом платникам податків³⁶, внаслідок чого її розмір зменшено на 9 тис. гривень.

За інформацією ГУ ДПС у Дніпропетровській області, у 2017 році на виконання доручень ДФС³⁷, зокрема, повідомлялось³⁸ про нарахування в ІКП пені на суму грошового зобов'язання, визначеного контролюючим органом за результатами податкової перевірки, відповідно до вимог пункту 129.4 статті 129 Податкового кодексу в редакції, яка діяла до 01.01.2017.

Під час проведення аудиту Рахунковою палатою від ДПС³⁹ до ГУ ДПС у Дніпропетровській області надійшло повідомлення про **завершення робіт з реалізації заявки на доопрацювання підсистеми „Податковий аудит” ІТС „Податковий блок” в частині внесення змін до розрахунку пені.** Проте на час завершення аудиту нарахування в ІКП пені на суму грошового зобов'язання, визначеного контролюючим органом, **не узгоджено з чинною нормою статті 129 Податкового кодексу.**

Отже, ДПС (ДФС) не забезпечено контроль за станом нарахування та сплатою платниками податків пені, що призвело до низького рівня її погашення та недонадходжень доходів до державного бюджету.

3.4. Стан застосування та контроль за сплатою платниками податків до державного бюджету штрафів та інших санкцій, що зараховуються до бюджету за кодом класифікації доходів бюджету 21081100 „Адміністративні штрафи та інші санкції”

За інформацією ДПС, протягом 2019–2021 років за ККДБ 21081100 зараховувалися суми штрафів та інших санкцій за порушення вимог Податкового кодексу, зокрема, відчуження платником податків майна, що перебуває в податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу (стаття 116, до 01.01.2021 стаття 124), порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах (стаття 117), порушення строку

³⁵ У редакції, яка діяла до 01.01.2017.

³⁶ ТОВ „Юнайтед Табако”, ТОВ „ТК „Техно-Трейд” та ТОВ „НВП „Техно-Консалт”.

³⁷ Доручення ДФС від 17.05.2017 № 1549/99-99-01-01-3-09 та від 22.06.2017 № 16232/7/99-99-14-03-01-17 „Щодо функціонування підсистеми „Податковий аудит” ІТС „Податковий блок”.

³⁸ Листи ГУ ДФС у Дніпропетровській області від 29.06.2017 № 3757/8/04-36-14-13-26, від 06.07.2017 № 17717/7/99-99-14-03-01-17 „Щодо розгляду проблемних питань”, а також від 07.07.2017 та від 14.07.2017.

³⁹ Лист ДПС від 25.11.2021 № 26172/7/99-00-07-04-02-07.

та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків, звіту про підзвітні рахунки (стаття 118), порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків (стаття 119), порушення порядку подання інформації контролюючим органам про угоди щодо оренди об'єктів нерухомості (стаття 119¹), неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (стаття 120), 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 (стаття 121), порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема, страхування додаткової пенсії (стаття 123¹), порушення порядку подання банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації контролюючим органам (стаття 126, до 01.01.2021 – стаття 128).

Встановлено, що згідно з казначейськими виписками за ККДБ 21081100⁴⁰ акумулюються надходження адміністративних штрафів та інших санкцій, застосованих усіма уповноваженими органами, які згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 16.02.2011 № 106 „Деякі питання ведення обліку податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету” контролюють їх справляння.

Довідково. Відповідно до зазначеної постанови контроль за справлянням надходжень до бюджету по рахунках за ККДБ 21081100 закріплено за ДПС та іншими державними органами, зокрема, АМКУ, Держмитслужбою, держадміністраціями та органами місцевого самоврядування, НКРЕКП, Держгеокадастром, судами, ДСА, Адміністрацією Держприкордонслужби, Мін'юстом, Укртрансбезпекою, Держгеонадрами, НКЦПФР, Нацполіцією, АРМА, Держкомтелерадіо, Держархбудінспекцією.

ДПС не володіє даними щодо загальної суми штрафів та інших санкцій за ККДБ 21081100, застосованих її територіальними органами, оскільки ведення окремого обліку таких штрафів в ДПС не передбачено.

Аналіз надходжень адміністративних штрафів у розрізі статей Податкового кодексу територіальними органами ДПС не здійснювався, оскільки ведення окремого їх обліку не передбачено жодним нормативно-правовим (розпорядчим) актом.

За інформацією ДПС, сформованою за даними Казначейства, протягом 2019–2021 років за ККДБ 21081100 надійшло 3 015,4 млн грн (2019 рік – 1 010,8 млн грн, 2020 рік – 3 400,9 млн грн, 2021 рік – -1 396,3 млн гривень).

Аудит засвідчив, що значна сума надходжень за 2020 рік пояснюється сплатою окремими платниками групи компаній „Філіп Морріс”, „Джей Ті”, „Імперіал Тобакко” та інших сум штрафів, накладених за рішенням АМКУ.

За інформацією АМКУ⁴¹, після розгляду матеріалів справи за № 126-26.13/18-17 про порушення ТОВ „Філіп Морріс Сейлз енд

⁴⁰ Класифікація доходів бюджету затверджена наказом Мінфіну від 14.01.2011 № 11 „Про бюджетну класифікацію”.

⁴¹ Лист від 09.02.2022 № 300-29.1/01-1445 „Про надання інформації”.

Дистриб'юшн", ПрАТ „Філіп Морріс Україна", ПАТ „Джей Ті Інтернешнл Україна", ПрАТ „Джей Ті Інтернешнл Компані Україна", ПрАТ „Імперіал Тобакко Продакшн Україна", ПЗП „Імперіа Тобако Юкрейн", ТОВ „Бритіш Американ Тобакко Сейлз Енд Маркетинг Україна", ПрАТ „А/Т Тютюнова компанія „В.А.Т.-Прилуки" і ТОВ „ТЕДІС Україна" норм законодавства про захист економічної конкуренції, передбачених пунктом 5 частини другої статті 6 та пунктом 1 частини першої статті 50 Закону України від 11.01.2001 № 2210 „Про захист економічної конкуренції", Комітет прийняв рішення від 10.10.2019 № 697-р „Про порушення законодавства про захист економічної конкуренції та накладення штрафу", відповідно до якого на зазначених суб'єктів господарювання накладено штрафи в загальному розмірі 6 523 млн грн і зобов'язано їх припинити порушення.

Скориставшись правом, визначеним частиною першою статті 60⁴² Закону України „Про захист економічної конкуренції", суб'єкти господарювання оскаржили зазначене рішення АМКУ. При цьому під час судового оскарження окремими суб'єктами господарювання⁴³ сплачено накладений за рішенням АМКУ штраф на загальну суму 2 614,2 млн гривень.

Внаслідок прийняття судами рішень про визнання недійсним рішення АМКУ, за заявами суб'єктів господарювання Комітетом у 2021 році видано подання щодо повернення сплачених коштів на ККДБ 21081100, які спрямовано органам Казначейства.

Інформацію про застосування територіальними органами ДПС (ДФС) штрафів, які зараховуються за ККДБ 21081100, до аудиту надано окремими структурними підрозділами ДПС, у яких визначені функціональні зобов'язання в частині контролю за застосуванням територіальними органами і сплатою платниками податків штрафів за окремими видами правопорушень.

Так, за інформацією Департаменту по роботі з податковим боргом ДПС, протягом 2019–2021 років територіальними органами ДПС (ДФС) до 50 суб'єктів господарювання за фактами відчуження платниками податків майна, що знаходиться у податковій заставі, без попередньої згоди контролюючих органів (**стаття 116**, до 01.01.2021 – стаття 124 Податкового кодексу) **застосовано штрафів на 96 419,4 тис. грн**, при цьому до 24 платників – на суму більш як 100 тис. гривень. **Узгоджено із платниками 76 725,7 тис. грн (79,6 відс.), забезпечено сплату до бюджету лише 120 тис. грн (0,16 відс. узгодженої суми штрафів).**

Водночас аудитом встановлено **низький рівень проведення** протягом 2019–10 місяців 2021 року **податковими керуючими ГУ ДПС (ДФС) у**

⁴² Заявник, відповідач, третя особа мають право оскаржити рішення органів Антимонопольного комітету України повністю або частково до господарського суду у двомісячний строк з дня одержання рішення. Цей строк не може бути відновлено.

⁴³ ТОВ „Філіп Морріс Сейлз енд Дистриб'юшн" – 366,7 млн грн, ПрАТ „Філіп Морріс Україна" – 814,7 млн грн, ПАТ „Джей Ті Інтернешнл Україна" – 434,3 млн грн, ПрАТ „Джей Ті Інтернешнл Компані Україна" – 488,9 млн грн, ПрАТ „Імперіал Тобакко Продакшн Україна" – 167,1 млн грн, ПЗП „Імперіа Тобако Юкрейн" – 292,5 млн грн, ТОВ „Бритіш Американ Тобакко Сейлз Енд Маркетинг Україна" – 80 млн гривень.

Дніпропетровській області перевірок стану збереження майна юридичних осіб, яке перебувало у податковій заставі, – 27,3 відс., 0,9 відс. і 18,6 відс. відповідно від загальної кількості юридичних осіб, майно яких перебувало у податковій заставі, тобто в середньому охоплено менше ніж 38,7 відс. заставного майна.

Крім того, ГУ ДПС (ДФС) у Дніпропетровській області **не забезпечено вжиття заходів щодо визнання незаконним та скасування рішення** Кам'янської міської ради від 28.10.2016 № 538-11/VII, яким **за відсутності попередньої згоди** ГУ ДФС у Дніпропетровській області **передано на баланс** Комунальному підприємству Кам'янської міської ради „Містпільсервіс” **майно** Комунального підприємства Дніпродзержинської міської ради „Комсервіс”, **яке перебувало у податковій заставі**, загальною залишковою вартістю **91,8 тис. гривень**. Станом на 06.12.2021 Комунальне підприємство Дніпродзержинської міської ради „Комсервіс” мало податковий борг на загальну суму **1 892,9 тис. грн** за наявності судового дозволу⁴⁴ на його погашення за рахунок майна, що перебуває у податковій заставі.

За інформацією Департаменту податкового аудиту ДПС, протягом 2019–2021 років територіальними органами ДПС (ДФС) за результатами документальних та фактичних перевірок за порушення платниками податків підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39, підпункту 14.1.6 пункту 14.1 статті 14, підпункту 230.1.2 пункту 230.1 статті 230, пункту 117.1 статті 117 застосовувалися штрафи, визначені пунктом 120.3 статті 120, пунктами 128¹.1–128¹.3 статті 128¹ Податкового кодексу. Проте Департамент не володіє даними про загальну суму штрафів за ККДБ 21081100, застосованих його структурними підрозділами територіальних органів ДПС.

Таким чином, **ДПС (ДФС) не забезпечено протягом періоду аудиту належного контролю за застосуванням та сплатою штрафів, визначених статтями 116 (до 01.01.2021 – стаття 124), 117, 118, 119, 119¹, 120, 121, 123¹, 126 (до 01.01.2021 – стаття 128) Податкового кодексу, що зараховуються за ККДБ 21081100. Водночас, незважаючи на встановлений органами ДПС контроль за нарахуванням і сплатою штрафів, передбачених статтею 116 (до 01.01.2021 – стаття 124) Податкового кодексу, недонадходження до державного бюджету застосованих та узгоджених з платниками податків сум штрафів протягом 2019–2021 років становили 76,6 млн гривень.**

⁴⁴ Рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 25.04.2019 по справі за № 160/9701/18.

4. ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ПРИЙНЯТИХ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В ЧАСТИНІ ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА ОБҐРУНТОВАНІСТЮ ЗАСТОСУВАННЯ ТА СВОЄЧАСНІСТЮ СТЫГНЕННЯ СУМ ШТРАФНИХ (ФІНАНСОВИХ) САНКЦІЙ (ШТРАФІВ) І ПЕНІ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

4.1. 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. 3) мав нестійку тенденцію: **при збільшенні у 2019 році на 16,6 відс.** (на 13 млн грн) у 2020 році **зменшився на 23,8 відс.** (на 21,8 млн грн), а у 2021 році знову **зріс на 3,7 відс.** (на 2,6 млн гривень).

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 відс.) та податку на прибуток (14 відсотків).

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

Таблиця 3

Зведена інформація щодо сум податкового боргу, у тому числі що виник внаслідок несплати штрафних санкцій і пені

млн грн

Станом на	Податковий борг, всього	в т. ч. що виник внаслідок несплати штрафних санкцій і пені			
		штрафні санкції	відс. у загальній сумі	пеня	відс. 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	х	-126,7	х
	відс.	-7,8	х	-1,5	х

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

За інформацією 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.

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 зростає на 67,8 відс. (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 відс. (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 відс. загальної суми), у тому числі 1 766,5 млн грн з ПДВ та 1 394,5 млн грн з податку на прибуток.

***Довідково.** Законом 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” 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.*

Аудитом встановлено, що **при списанні безнадійного податкового боргу** (17 122,7 тис. грн, у тому числі штрафні санкції – 3177,6 тис. грн, пеня – 3801,1 тис. грн) двох суб'єктах господарювання⁴⁵, яких визнано банкрутами та ліквідовано як юридичну особу за рішенням суду, ГУ ДПС у Вінницькій області не забезпечено дотримання вимог пункту 101.5 статті 101 Податкового кодексу та пункту 4.4 розділу IV Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків⁴⁶ щодо здійснення щоквартального списання безнадійного податкового боргу, внаслідок чого борг списувався в від 128 до 282 днів.

Крім того, ГУ ДПС (ДФС) у Вінницькій області **не дотримано вимог пункту 3 розділу IV Порядку направлення податковими органами**

⁴⁵ ПП „Русь-Інвест” – 14748,9 тис. грн, у тому числі штрафні санкції – 2915,3 тис. грн, пеня – 3738,0 тис. грн, ПАФ „Колос” – 2373,8, 262,3 та 63,1 тис. грн відповідно.

⁴⁶ Затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 № 577, зареєстрованим у Мін'юсті 31.10.2013 за № 1844/24376.

податкових вимог платнику податків⁴⁷ у частині направлення (вручення) податкових вимог платникам в день їх складання та реєстрації у відповідному реєстрі контролюючого органу. Як наслідок, **трьом суб'єктам господарювання⁴⁸ направлено податкові вимоги** на загальну суму 3405,6 тис. грн (штрафні санкції – 346,6 тис. грн, пеня – 279,6 тис. грн) у **терміни від 4 до 8 робочих днів.**

Отже, ДПС допущено зростання податкового боргу, який виник у періоді, що досліджувався, **внаслідок несплати штрафних санкцій на 25 відсотків. У результаті списання податкового боргу до державного бюджету не надійшло 6 551,5 млн гривень.**

4.2. Стан оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень контролюючих органів

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

За інформацією 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 відс. оскаржуваних сум штрафних санкцій), 4 707 ППР скасовано (повністю та частково) на суму **4 268,3 млн грн⁴⁹** (12 відс. оскаржуваних сум штрафних санкцій), за 33 ППР суму штрафних санкцій **збільшено на 6,2 млн грн**, 1 416 ППР залишено без розгляду.

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

Аудитом встановлено **скасування на рівні ДПС у 2021 році шести ППР, складених ГУ ДПС у Харківській області**, щодо застосованих фінансових санкцій за несвоєчасно сплачені податкові зобов'язання з ПДВ на загальну суму 133,8 тис. грн через незазначення в актах камеральних перевірок і ППР інформації про **вчинення платником податку умисного діяння з несвоєчасної сплати узгоджених сум грошових зобов'язань.**

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

⁴⁷ Затверджено наказом Мінфіну від 30.06.2017 № 610, зареєстрованим у Мін'юсті 24.07.2017 за № 902/30770.

⁴⁸ ТОВ „Екокуб” податкову вимогу від 28.01.2019 № 2478-50 надіслано 06.02.2019, ТОВ „Апрельплюс” податкову вимогу від 03.04.2019 № 55452-50 надіслано 08.04.2019, ТОВ „Делла Прайм” податкову вимогу від 06.10.2021 № 0033787-1302-0228 надіслано 12.10.2021.

⁴⁹ У 2019 році скасовано (повністю та частково) 2 410,2 млн грн, у 2020 році – 942 млн грн, у 2021 році – 916,1 млн гривень.

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 відс. (розраховують від суми недоплати), умисно – 25 відс. у разі затримки платежу до 90 днів і 50 відс., якщо строк затримки більше.

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.

Департаментом методології ДПС⁵⁰ 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.**

Отже, ГУ ДПС у Харківській області при проведенні камеральних перевірок складалися акти за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання згідно із статтею 124 Податкового кодексу, відповідно до яких застосовувалися штрафні санкції у розмірі 25 чи 50 відс. за відсутності наявних доказів про умисне вчинення платником правопорушення.

За інформацією ДПС, 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 відс. справ (1400 шт.) та 65,4 відс. суми позовів (8 336,8 млн грн) задоволено на користь платників податків, 42,3 відс. (1 026 справ) та 34,6 відс. (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.

Довідково. Основні причини скасування судами ППР:

- надання скаргниками первинних документів бухгалтерського, податкового обліку та інших документальних доказів, що спростовують правильність визначених податковими органами грошових зобов'язань;

⁵⁰ Лист ДПС від 31.12.2020 № 24242/7/99-00-20-01-02-07.

- 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, недоведення встановлених порушень та їх обґрунтування, недослідження фінансово-господарських операцій, порушення порядку підписання акта перевірки, допущення арифметичних помилок, що унеможливають визначення правильної суми грошового зобов'язання, та інше).

Аудит у ГУ ДПС у Львівській області засвідчив: **через відсутність коштів на сплату судового збору, ГУ не оскаржено рішення судів попередніх інстанцій, які прийнято на користь платників податків⁵¹ та якими скасовано 11 231,1 тис. грн штрафних санкцій, застосованих контролюючим органом відповідно до пункту 120¹.2 статті 120¹ Податкового кодексу.**

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 відс., судами на користь платників податків остаточно прийнято рішення за 57,7 відс. справ та 65,4 відс. суми позовів про скасування.

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

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.

4.3.1. 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.

4.3.2. 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.

⁵¹ ТОВ „Акціон Україна” – 6 516,3 тис. грн, ФОП Дорошенко А. С. – 2 651,8 тис. грн, ПП „ЖБК „Ріел” – 507,7 тис. грн, ДП „Львівський науково-дослідний та проектний інститут землеустрою” – 1 555,3 тис. гривень.

Зазначене унеможливило 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).

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

4.3.3. 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.

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.

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 відс.) – 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 відсотків).

Аудит в окремих територіальних органах ДПС засвідчив:

ГУ ДПС у м. Києві такі штрафні санкції застосовано до 42 платників податків на загальну суму 714,2 тис. грн, з яких узгоджено та сплачено лише 421,5 тис. грн (59 відс.);

ГУ ДПС у Дніпропетровській області з 1475 повідомлень, несвоєчасно поданих протягом 2019–10 місяців 2021 року трьома банками⁵², 854 повідомлення відпрацьовано під час проведення документальної планової перевірки АТ АКБ „Конкорд” (на дату завершення аудиту тривало узгодження матеріалів перевірки), 313 повідомлень будуть відпрацьовані під час розпочатої документальної позапланової перевірки АТ „КБ „Земельний капітал”. За іншими 308 повідомленнями, несвоєчасно поданими АТ АБ „Радабанк”, **не застосовано штрафних санкцій на загальну суму 209,4 тис. гривень.**

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.**

⁵² АТ АКБ „Конкорд”, АТ АБ „Радабанк”, АТ „КБ „Земельний капітал”.

4.3.4. 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 відс. (діяли до 01.01.2021) замість 5 і 10 відс. (чинні з 01.01.2021).

ДПС надано роз’яснення⁵³ 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”.

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.

Аудит засвідчив, 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.

Таким чином, **зволікання вже понад 2 роки ДПС із здійсненням заходів щодо адаптації ІТС „Податковий блок” (у тому числі ІКП) до змін у законодавстві призвело до недотримання податковими органами положень**

⁵³ Лист від 24.03.2021 № 7260/7/99-00-18-03-03-07, адресований ГУ ДПС в областях, Херсонській області, Автономній Республіці Крим та м. Севастополі, м. Києві, МУ ДПС по роботі з ВПП.

чинного законодавства в частині застосування штрафних санкцій за порушення термінів сплати та необхідності опрацювання великих масивів інформації в ручному режимі.

4.3.5. ДПС при проведенні у 2021 році планового внутрішнього аудиту з 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.

Рахунковій палаті надано звіт про результати цього внутрішнього аудиту, показники досліджень в якому підтверджують 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 унеможливорює 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, 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.

ВИСНОВКИ

1. 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 відсотка).**

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:

Мінфіном не приведено у відповідність із нормами статті 124 Податкового кодексу ППР за формою „Ш” у частині розмірів штрафних санкцій за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов’язання: **не відображено штрафних санкцій у розмірі 5 і 25 відсотків;**

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

1.1. 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 відс. та сплати з 63,8 до 75,9 відс. у 2021 році цей рівень знизився до 40,8 і 21,1 відс. відповідно, **до державного бюджету не надійшло 3,8 млрд грн узгоджених сум штрафних санкцій.**

1.2. 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 відс. у загальній сумі донарахованих грошових зобов’язань, сума недонадходжень, за розрахунками, – майже 4 млрд гривень.

Низький рівень забезпечення стягнення узгоджених сум штрафних санкцій (10,6 відс.), 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.

1.3. 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 відс., у результаті списання податкового боргу до державного бюджету **не надійшло 6 551,5 млн гривень.**

1.4. 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.

Так, ДПС не володіє інформацією щодо:

сум застосованих штрафних санкцій, визначених статтями 117, 121, 125¹, 126 (до 01.01.2021 – стаття 128) Податкового кодексу. Водночас за результатами проведених Рахунковою палатою аудиту у територіальних органах ДПС та узагальнення отриманої на запити Рахункової палати інформації встановлено застосування територіальними органами ДПС штрафних санкцій за зазначеними статтями Податкового кодексу в сумі 108 млн грн, з яких узгоджено 75,8 млн грн, стягнуто до бюджету 49,6 млн грн;

сплати нарахованих сум пені, рівень якої в окремих територіальних органах ДПС є низьким (ГУ ДПС у Львівській області – 46,3 відс., ГУ ДПС в Одеській області – 16,4 відс., в ГУ ДПС у м. Києві – 22,2 відсотка). **Через недостатню результативність контролю в частині нарахування та сплати пені ГУ ДПС в Одеській області не забезпечено** протягом 2019–2021 років **49,3 млн грн надходжень до державного бюджету;**

суми адміністративних штрафів за ККДБ 21081100, застосованих територіальними органами ДПС (ДФС).

1.5. 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.

Аудит засвідчив, що станом на 01.12.2021 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 становила **майже 600 млн гривень.**

Крім того, в ІТС „Податковий блок” технічно унеможливлено автоматичне формування територіальними органами ДПС відомостей про залишки незастосованих штрафних санкцій за порушення строків реєстрації податкових накладних (стаття 120¹ Податкового кодексу), а також ППР за формами „Р”, „Д”, „В1”, „С”, „ПС”, „ПН”, які приймаються за результатами документальних та фактичних перевірок, що негативно впливає на ефективність контролю за застосуванням і стягненням штрафних санкцій.

2. 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 (рішення Рахункової палати від 16.06.2016 № 12-7). Як наслідок, **значну частину проблемних питань, пов'язаних із повнотою застосування та своєчасністю стягнення штрафних санкцій і пені до державного бюджету, не вирішено.**

3. 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.

4. Внаслідок неефективного контролю ДПС (ДФС) не забезпечено належного виконання повноважень її територіальними органами в частині організації та проведення камеральних та документальних перевірок, що призвело до низької результативності контрольно-перевірочної роботи і недонадходжень до державного бюджету.

4.1. Аудитом встановлено недотримання окремими територіальними органами ДПС вимог Податкового кодексу в частині проведення камеральних перевірок, зокрема:

ГУ ДПС (ДФС) у Вінницькій (338 випадків) та Харківській (450 випадків) областях, Північним МУ ДПС по роботі з ВПП (6 випадків) **не проведено камеральних перевірок та не застосовано штрафних санкцій**

за порушення граничних строків подання податкової та іншої звітності. Як наслідок, **державним бюджетом, за розрахунками, недоотримано 623,2 тис. гривень**. Під час проведення аудиту зазначеними територіальними органами ДПС здійснено камеральні перевірки податкової звітності відповідних підприємств, за результатами яких складено акти;

ГУ ДПС (ДФС) у Харківській області у 43 випадках за несвоєчасне подання податкової звітності **штрафні санкції занижено (510 грн замість 1020 гривень)**. Як наслідок, **державним бюджетом, за розрахунками, недоотримано 21,9 тис. грн**;

ГУ ДПС (ДФС) у Вінницькій області за порушення строків реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в ЄРПН **не застосовано**, за розрахунками, **3 857,4 тис. грн штрафних санкцій**, у тому числі 325,3 тис. грн, термін застосування яких минув, а **внаслідок незастосування** протягом 2019–2020 років **штрафних санкцій** до 115 платників за фактами **несвоєчасної сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання з ПДВ та з урахуванням зменшення вдвічі розміру штрафних санкцій (з 01.01.2021) державним бюджетом втрачено**, за розрахунками, **197,9 тис. грн доходів**.

4.2. ГУ ДПС у Дніпропетровській області протягом 2019–2021 років **не забезпечено стовідсоткового виконання планів-графіків проведення документальних планових перевірок платників податків**.

Крім того, встановлено **низький рівень охоплення ГУ ДПС у Дніпропетровській області документальними перевірками страхових компаній та інших платників податків**, одним із видів діяльності яких є пенсійне забезпечення, щодо дотримання ними вимог договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, **що негативно впливає на фінансову дисципліну платників податків**.

4.3. Територіальними органами ДПС (ДФС) **не забезпечено проведення перевірок за фактами несвоєчасного подання у 2019–2021 роках банками та іншими фінансовими установами майже 32 тис. повідомлень про відкриття/закриття рахунків платників податків**. Як наслідок, **сума незастосованих штрафних санкцій, за розрахунками, становить 21,8 млн гривень**.

4.4. Територіальними органами ДПС (ДФС) **не вжито ефективних заходів щодо стягнення застосованих 96,4 млн грн (у тому числі 76,7 млн грн узгоджених) штрафних санкцій за фактами відчуження платниками податків майна, що перебуває в податковій заставі, без попередньої згоди контролюючих органів**.

Встановлено **низький рівень проведення** протягом 2019–10 місяців 2021 року (27,3, 0,9 і 18,6 відс. відповідно) **податковими керуючими ГУ ДПС (ДФС) у Дніпропетровській області перевірок стану збереження майна юридичних осіб, яке перебуває в податковій заставі (в середньому охоплено менше ніж 38,7 відс. заставного майна)**.

5. 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.

Аудитом встановлено вісім випадків **недекларування та несплати пені** сімома платниками Вінницької області **при самостійному виправленні помилок** шляхом подання уточнюючих розрахунків з податку на прибуток. Як наслідок, **бюджетом недоотримано, за розрахунками, 7,6 тис. гривень**. Під час проведення аудиту чотирма платниками подано уточнюючі декларації та задекларовано 4,7 тис. грн пені, які сплачено.

6. 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 відс. (2021 рік) ;

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

Крім того, встановлено, що **через відсутність коштів на сплату судового збору** ГУ ДПС у Львівській області **не оскаржено рішень судів** попередніх інстанцій, прийнятих на користь платників податків, якими скасовано **11,2 млн грн** штрафних санкцій, застосованих контролюючим органом відповідно до пункту 120¹.2 статті 120¹ Податкового кодексу.

ПРОПОЗИЦІЇ

1. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності забезпечення податковими органами застосування і своєчасності стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені до державного бюджету надіслати Верховній Раді України протягом 15 днів з дня затвердження.

2. Відомості у формі рішення Рахункової палати про результати аудиту ефективності забезпечення податковими органами застосування і своєчасності стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені до державного бюджету надіслати Кабінету Міністрів України.

3. Рішення Рахункової палати надіслати Мінфіну і рекомендувати:

вжити заходів щодо узгодження ППР за формою „Ш” з нормами статті 124 Податкового кодексу в частині її доповнення позиціями застосування штрафних санкцій за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання у розмірах 5 і 25 відсотків;

спільно з ДПС розглянути питання доцільності внесення змін до Класифікації доходів бюджету, затвердженої наказом Мінфіну від 14.01.2011 № 11 „Про бюджетну класифікацію”, в частині доповнення новою позицією для обліку надходжень застосованих податковими органами інших санкцій (штрафів) за податкові правопорушення визначені, зокрема, статтями 116, 117, 118, 119, 119¹, 120, 121, 123¹ і 126 Податкового кодексу;

розглянути питання внесення змін до Методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності в частині визначення алгоритму проведення таких перевірок, предметом яких є, зокрема, своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків

коригування до податкових накладних у ЄРПН, виправлення помилок у податкових накладних, а також пріоритетів першочерговості проведення вказаних перевірок з урахуванням термінів, встановлених Податковим кодексом.

3. Рішення Рахункової палати та Звіт надіслати ДПС і рекомендувати:

розглянути результати аудиту, розробити та вжити невідкладних заходів для усунення виявлених порушень;

прискорити запровадження відповідно до статті 58 Податкового кодексу ведення Єдиного реєстру податкових повідомлень-рішень контролюючих органів, надісланих (вручених) платникам податків;

у межах реалізації податкової реформи при розробленні пропозицій щодо удосконалення актів чинного законодавства розглянути питання уніфікації застосування до платників податків штрафних санкцій за порушення законів з оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

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;

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.

6. Рішення Рахункової палати та Звіт надіслати головним управлінням ДПС у Вінницькій, Дніпропетровській, Київській, Львівській, Одеській та Харківській областях, м. Києві, Центральному та Північному МУ ДПС по роботі з ВПП і рекомендувати вжити заходів за результатами розгляду цього рішення.

Член Рахункової палати

Цезар ОГОНЬ

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
„П”	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

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 установлений 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	-
Стаття 119 Порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків	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
	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 2

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 (ріелтером), 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 2

	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 невиправлення 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 2

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 бюджетного відшкодування або виявлення фактів використання податкових пільг не за цільовим призначенням чи всупереч умовам чи цілям їх надання	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	
	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 (несвоєчасно сплаченого) грошового зобов'язання	50 відс.

Продовження додатка 2

1	2	3	4
Стаття 125¹ Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати	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 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	-

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- шення)
	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
рендна 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
рендна 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.