

Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Юридичний факультет

Кафедра адміністративного
права та судочинства

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА
з дисципліни: «Актуальні питання адміністративного права та процесу»
на тему: «Законодавче регулювання відповідальності,
що застосовуються податковими органами»

Студентка групи: ПРм-12

Григоровська Ірина Романівна

Керівник: д. ю. н., проф.

Кравчук Мар'яна Юріївна

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ Оцінка: ECTS ____

Члени комісії _____

(підпис) (прізвище та ініціали)

Тернопіль – 2025

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ.....	6
1.1. Поняття та правова природа податкової відповідальності.....	6
1.2. Види юридичної відповідальності у сфері оподаткування.....	7
1.3. Принципи притягнення до відповідальності у податкових правовідносинах.....	8
РОЗДІЛ 2. ЗАКОНОДАВЧЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ, ЩО ЗАСТОСОВУЄТЬСЯ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ.....	10
2.1. Повноваження податкових органів щодо застосування заходів відповідальності.....	10
2.2. Адміністративна відповідальність платників податків: підстави та порядок застосування.....	12
2.3. Фінансова (штрафна, пеня) відповідальність у податковому законодавстві	14
2.4. Судова практика щодо оскарження рішень податкових органів про застосування відповідальності.....	16
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ.....	18
3.1. Прогалини та колізії у чинному законодавстві.....	18
3.2. Проблеми правозастосування у діяльності податкових органів.....	19
3.3. Перспективи гармонізації податкової відповідальності з міжнародними стандартами.....	20
3.4. Пропозиції щодо вдосконалення національного законодавства.....	20
ВИСНОВКИ.....	23
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	25

ВСТУП

Актуальність теми обумовлена тим, що податкова система України включає не лише визначення податкових обов'язків, але й ефективні механізми юридичної відповідальності за їх порушення. Належне законодавче врегулювання відповідальності платників податків є запорукою стабільного надходження коштів до бюджету, фінансової безпеки держави та соціальної рівноваги в суспільстві. Проте практична діяльність податкових органів у цій сфері стикається з низкою викликів - нормативними колізіями, нечіткими процедурами, відсутністю єдиної термінології, що в окремих випадках сприяє зловживанням та порушенню прав платників податків [1, с. 24]; [4, с. 68].

Мета дослідження полягає в комплексному аналізі чинного законодавчого регулювання різних видів відповідальності, що застосовуються податковими органами, виявленні проблем правозастосування та розробці практичних пропозицій щодо їхнього вдосконалення.

Завдання дослідження:

1. Визначити суть та правову природу податкової відповідальності, класифікувати її види та сформулювати принципи застосування в податковому праві.
2. Проаналізувати правове регулювання повноважень податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків.
3. Охарактеризувати адміністративну та фінансову (штрафну, пеню) відповідальність у податковому законодавстві, визначити порядок застосування і правові підстави цих заходів.
4. Дослідити судову практику з питань оскарження рішень податкових органів про застосування відповідальності.
5. Виявити прогалини та суперечності чинного законодавства в частині податкової відповідальності, окреслити проблеми правозастосування податкових

органів і надати рекомендації щодо гармонізації національного законодавства з міжнародними стандартами.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у процесі застосування податковими органами заходів відповідальності до платників податків в Україні. Предметом дослідження виступають норми законодавства України, які регулюють відповідальність платників податків та повноваження контролюючих органів із її застосування.

Методи дослідження. У роботі застосовано загальнонаукові методи: порівняльно-історичний (для аналізу розвитку податкової відповідальності), формально-юридичний (для визначення правової природи явища), системний та структурний (для розгляду податкової відповідальності як цілісної системи), а також спеціальні методи: метод тлумачення юридичних норм (для з'ясування змісту правових положень Податкового кодексу та інших нормативно-правових актів), метод правового аналізу (для оцінки постанов судової практики) та метод порівняльного правознавства (для зіставлення національних норм з нормами міжнародно-правових актів і практикою країн ЄС).

Наукова новизна дослідження полягає у систематизації та узагальненні правового регулювання різних видів податкової відповідальності, що застосовуються податковими органами, а також у формуванні практичних рекомендацій щодо усунення виявлених прогалин і приведення національного законодавства у відповідність до міжнародних стандартів.

Структура роботи. Курсова робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел.

У Розділі 1 розглядаються теоретико-правові засади відповідальності в податковому праві, зокрема поняття, правова природа, видова класифікація та принципи притягнення до відповідальності.

У Розділі 2 аналізується законодавче регулювання заходів відповідальності, що застосовуються податковими органами: повноваження контролюючих органів,

адміністративна та фінансова (штрафна, пеня) відповідальність, а також практичні аспекти оскарження рішень.

У Розділі 3 визначаються проблеми та напрями удосконалення законодавчого регулювання податкової відповідальності, з урахуванням міжнародних стандартів та вітчизняного досвіду.

У висновках узагальнюються результати проведеного дослідження та висловлюються практичні пропозиції щодо вдосконалення законодавства.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

1.1. Поняття та правова природа податкової відповідальності

Податкову відповідальність слід розглядати як специфічну форму державного примусу, що полягає у застосуванні до платника податків заходів впливу за порушення податкового законодавства. Така відповідальність має змішану правову природу — вона поєднує риси адміністративної та фінансової юридичної відповідальності, оскільки базується як на положеннях Податкового кодексу України (далі - ПКУ), так і на нормах Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі - КУпАП).

У науковій літературі існує два основні підходи до розуміння правової природи податкової відповідальності. Перший підхід трактує її як різновид адміністративно-правової відповідальності, оскільки здебільшого заходи, що застосовуються податковими органами, ґрунтуються на нормах Кодексу України про адміністративні правопорушення [2, ст. 255–256]. Другий підхід розглядає податкову відповідальність як самостійний інститут фінансового (фіскального) права, адже необхідність виявлення, стягнення та контролю за сплатою податків диктує застосування особливих механізмів, які не завжди ототожнюють із загальною адміністративною чи кримінальною відповідальністю [1, с. 28–29]; [5, с. 20–22].

За сформованою вітчизняною позицією, податкова відповідальність поєднує елементи адміністративної та фінансової юридичної відповідальності [1, с. 35]. З одного боку, порушення податкового законодавства кваліфікуються як адміністративні правопорушення (наприклад, неподання податкових декларацій, ухилення від сплати податків), що зумовлює застосування штрафних санкцій згідно з КУпАП [2, ст. 164–168]; з іншого - у податковому законодавстві передбачені фінансові санкції (штрафні санкції, пеня) за несвоєчасне або неповне виконання податкових зобов'язань [1, ст. 118–121].

У межах даної роботи податкову відповідальність будемо розглядати як систему правових норм, які передбачають комплекс заходів (адміністративні та фінансові санкції), що застосовуються податковими органами за порушення платниками податків вимог Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів у сфері оподаткування [1, с. 40].

Суттєві ознаки податкової відповідальності:

1. Законність - застосування заходів відповідальності можливе лише на підставі та в межах закону (Податковий кодекс України, КУпАП) [1, ст. 5; 2, ст. 1].
2. Принцип обов'язковості - платник податків зобов'язаний виконувати свої обов'язки щодо сплати податків і зборів, інакше до нього можуть бути застосовані санкції [1, ст. 4].
3. Вина - наявність умислу чи необережності платника у вчиненні порушення податкового законодавства є безспірною підставою для призначення штрафних санкцій [1, ст. 13; 2, ст. 9].
4. Своєчасність - строкова реакція податкового органу на виявлене порушення (проведення перевірки, винесення рішення, стягнення штрафу або пені) залежить від законодавчо встановлених процесуальних строків [1, ст. 78–84].
5. Пропорційність санкцій — розмір штрафних санкцій має відповідати ступеню та суспільній небезпечності правопорушення; передбачено мінімальні та максимальні межі штрафних санкцій [1, ст. 117; 2, ст. 69].

1.2. Види юридичної відповідальності у сфері оподаткування

У податковому праві України виділяють основні види відповідальності наведені нижче.

Адміністративна відповідальність — за неподання декларацій, порушення правил обліку, касової дисципліни тощо. Передбачена статтями 163¹–166¹ КУпАП [1];

Фінансова (штрафна та пеня) — регламентується ПКУ, зокрема статтями 117–129. Стосується донарахувань, несвоєчасної сплати податків та інших порушень [2];

Кримінальна відповідальність — за умисне ухилення від сплати податків в особливо великих розмірах (ст. 212 Кримінального кодексу України) [3];

Дисциплінарна — застосовується до посадових осіб податкових органів відповідно до Закону України «Про державну службу» [5];

Цивільно-правова — у випадках відшкодування шкоди, завданої бюджету внаслідок податкових порушень.

У межах курсової роботи основну увагу буде приділено адміністративній та фінансовій відповідальності, оскільки вони є найбільш поширеними та застосовуються безпосередньо податковими органами.

1.3. Принципи притягнення до відповідальності у податкових правовідносинах

Науковці найчастіше виокремлюють низку принципів, якими керуються при застосуванні податкової відповідальності а саме принципи:

1. Застосування податкової відповідальності базується на таких основоположних принципах:
2. Законності — жоден вид відповідальності не може бути застосований без прямої норми закону (ст. 5 ПКУ, ст. 1 КУпАП) [1; 2];
3. Невідворотності — кожен факт порушення має тягнути за собою відповідальність, незалежно від статусу платника;
4. Пропорційності — санкція має відповідати тяжкості правопорушення (ст. 117 ПКУ);
5. Справедливості та індивідуалізації — враховується суб'єктивний фактор, повторність, пом'якшувальні обставини (ст. 8 КУпАП);

6. Процесуальної рівності — платник податків має гарантоване право на оскарження, подання пояснень та інші процесуальні засоби захисту (ст. 56–58 ПКУ).

Застосування цих принципів забезпечує баланс між інтересами держави, що потребує наповнення бюджету, та правами платників податків, захищаючи їх від свавілля та надмірного тиску з боку контролюючих органів.

РОЗДІЛ 2. ЗАКОНОДАВЧЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ, ЩО ЗАСТОСОВУЄТЬСЯ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ

2.1. Повноваження податкових органів щодо застосування заходів

Податкові органи України, відповідно до Податкового кодексу України (далі — ПКУ), наділені повноваженнями здійснювати податковий контроль, проводити перевірки, виявляти порушення податкового законодавства і приймати рішення про застосування відповідальності. Згідно зі статтями 19¹ та 20 ПКУ, органи Державної податкової служби мають право нараховувати грошові зобов'язання, застосовувати штрафні санкції та пеню (ст. 123–129 ПКУ), а також надсилати податкові повідомлення-рішення.

Нормативна база:

- Податковий кодекс України (ПКУ) (від 02.12.2010 № 2755-VI): визначає структуру органів, порядок здійснення податкових перевірок, права та обов'язки платників і контролюючих органів, а також передбачає відповідальність за порушення.
- Кодекс України про адміністративні правопорушення (КУпАП) (від 07.12.1984 № 8073-X): встановлює види адміністративних правопорушень у податковій сфері та санкції до них.
- Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України»: регламентує функції, завдання та повноваження ДПС, включно з моніторингом, контролем, проведенням перевірок і застосуванням відповідних заходів.

Основні повноваження податкових органів, пов'язані із застосуванням відповідальності:

1. Проведення документальних та фактичних (виїзних) податкових перевірок (ст. 77–82 ПКУ). У разі виявлення порушень контролюючий орган

складає податковий повідомлення-рішення про нарахування податкового зобов'язання, штрафних санкцій, пені (ст.86 ПКУ).

2. Накладення адміністративних стягнень відповідно до норм КУпАП (ст.172⁶ КУпАП) за неподання декларації, несвоєчасну реєстрацію платником платіжних документів, порушення касової дисципліни тощо.

3. Притягнення до відповідальності шляхом розгляду справи про адміністративне правопорушення судом, та ухвалення рішення (ст. 221 КУпАП)

4. Нархування пені за кожен день прострочення сплати податкового зобов'язання (ст. 129 ПКУ), що автоматично здійснюється в електронній системі при формуванні податкового повідомлення-рішення.

5. Здійснення заходів примусового виконання (стягнення) податкового боргу: звернення стягнення на кошти платника в банківських установах, арешт майна, обмеження виїзду за кордон, примусове стягнення через органи державної виконавчої служби (ст. 88–92 ПКУ).

6. Видача попередження про можливість застосування відповідальності у разі виявлення порушень у ході перевірки (ст. 78 ПКУ).

Процедура застосування заходів відповідальності відбувається в такі етапи:

1. Виявлення факту порушення (з допомогою податкової перевірки або контролю за сплатою податків).

2. Оформлення результатів перевірки (складання акта перевірки, податкового повідомлення-рішення).

3. Надання платнику декларації/рішення для ознайомлення (не менше ніж за 10 робочих днів до пред'явлення проблемної вимоги).

4. Нархування санкцій відповідно до норм ПКУ (штраф, пеня) або КУпАП (адміністративний штраф).

5. Надсилання постанови/рішення платнику (поштою або в електронному кабінеті).

6. Примусове виконання рішення у разі несплати добровільно (застосування стягнень).

Зазначена процедура забезпечує своєчасність та законність застосування відповідальності, а також надає платнику можливість скористатися своїми процесуальними правами (пояснення, оскарження).

2.2. Адміністративна відповідальність платників податків: підстави та порядок застосування

Нормативна основа. Адміністративні правопорушення у сфері оподаткування та порядок їхнього розгляду і санкції регулюються КУпАП (від 07.12.1984 № 8073-X). Глава 12 «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницькій діяльності» включає статті 163¹–163⁴, 166⁶, які безпосередньо стосуються податкових правопорушень.

Класифікація адміністративних правопорушень у сфері оподаткування:

1. Порухення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків - ст. 163¹ КУпАП.

- Санкція: штраф у розмірі від 5 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (нмдг). Наприклад, у 2025 р. 1 нмдг = 17 грн., отже штраф становить 85–255 грн. за кожне порушення.

2. Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) - ст. 163² КУпАП.

- Санкція: штраф у розмірі від 5 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (нмдг), тобто 85–255 грн. за кожне порушення.

3. Невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів - ст. 163³ КУпАП.

- Санкція: штраф у розмірі від 5 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (нмдг), тобто 85–255 грн. за кожне порушення.

4. Порухення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи - ст. 163⁴ КУпАП.

- Санкція: штраф у розмірі від 2 до 5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (нмдг), тобто 34–85 грн. за кожне порушення.

5. Порухення порядку припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, а саме неподання, несвоєчасне подання або подання не в повному обсязі на вимогу податкових органів або Пенсійного фонду України для проведення позапланових перевірок первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, податкової звітності та інших документів, що пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових коштів до Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування, інших сум, що пов'язані із такими зобов'язаннями, дотриманням вимог іншого законодавства, контроль за яким покладено на зазначені органи та фонди, несвоєчасне, неповне або з порушенням встановленого порядку проведення на вимогу податкового органу інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей та коштів під час припинення юридичної особи – ч. 5 ст. 166⁶ КУпАП.

- Санкція: штраф у розмірі від 100 до 150 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (нмдг), тобто 1700–2550 грн.

Порядок притягнення до адміністративної відповідальності включає кілька етапів, починаючи з складання протоколу про адміністративне правопорушення і закінчуючи розглядом справи та накладенням стягнення.

Особою, яка має право складати протокол про адміністративне правопорушення за вищезазначеними статтями є уповноважені на те посадові особи центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику та його територіальних органів.

На розгляд справи про притягнення особи до адміністративної відповідальності згідно чинного законодавства, уповноважені районні, районні у

місті, міські чи міськрайонні суди. За результатами розгляду суддя відповідного суду вирішує питання про притягнення особи до відповідальності, або про відсутність складу адміністративного правопорушення.

У випадку незгоди притягнутої до відповідальності особи із рішенням суду, законом передбачено право на оскарження.

Фактичний обсяг застосовування адміністративних штрафів у 2023–2024 рр. продемонстрував зростання кількості справ за ст. 163² КУпАП (несвоєчасне подання декларацій) на 15 % у порівнянні з попереднім періодом [10]. Це свідчить про недостатню поінформованість окремої категорії суб'єктів господарювання про належне виконання своїх обов'язків, а також про обмежені можливості податкових органів у превентивній роботі з платниками.

2.3. Фінансова (штрафна, пеня) відповідальність у податковому законодавстві

Нормативна основа. У ПКУ передбачено негрошові (адміністративні) та грошові фінансові санкції, до яких належать штрафні санкції та пеня (відповідно до ст. 118–129 ПКУ) [1].

1. Штрафні санкції.

- Неподання (несвоєчасне подання) декларації: штраф у розмірі 1 000 грн. (п. 119.1 ПКУ) [1, с. 116].
- Неподання повідомлення про об'єкт оподаткування: штраф у розмірі 50 % від неотриманого платежу (п. 119.2 ПКУ).
- Недоплата податку в результаті недоставленої декларації або забезпечувальних платежів: штраф у розмірі 10 % від суми недоплати (п. 123.1 ПКУ) [1, с. 118].
- Незабезпечення своєчасної реєстрації лімітів на відшкодування ПДВ: штраф у розмірі 5 % суми неповернутого ПДВ (п. 123.4 ПКУ).

- Інші штрафні санкції: зокрема за неподання звітності з податку на прибуток, порушення касової дисципліни, кожен із яких детально регулюється окремими статтями ПКУ.

2. Пеня.

- Нараховується на суму податкового зобов'язання, що підлягає сплаті, з першого дня після закінчення граничного строку сплати до дня фактичної сплати включно (п. 129.1 ПКУ) [1, с. 119].

- Розмір пені визначається як 120 % облікової ставки Національного банку України, що діяла на день виникнення податкового зобов'язання; розрахунок здійснюється за формулою, встановленою п. 129.2 ПКУ.

- Нарахування пені автоматизовано: контролюючий орган формує податкове повідомлення-рішення з урахуванням пені, яке надсилається платнику в електронний кабінет (електронна форма податкового адміністрування).

Порядок застосування фінансових санкцій [1, ст. 100–101, 117–129]:

1. Після завершення перевірки податковий орган видає податкове повідомлення-рішення, у якому зазначено суму донарахованого податку, штрафних санкцій та пені, якщо порушення полягало у несвоєчасній чи неповній сплаті.

2. Податкове повідомлення-рішення надсилається (обов'язковий строк не менше ніж за 10 днів до початку примусового стягнення).

3. Платник має право подати зауваження чи оскаржити рішення протягом 10 робочих днів від дня отримання (ст. 56 ПКУ).

4. Протягом 10 робочих днів після закінчення строку оскарження справа передається до виконавчої служби для примусового стягнення у разі несплати добровільно (ст. 57–61 ПКУ).

5. Пеня нараховується щодня до моменту погашення заборгованості, а інформація про нараховану пеню відображається в електронному кабінеті платника.

Статистика застосування фінансових санкцій. У 2024 р. загальна сума донарахованих штрафів у сфері ПДВ становила понад 3 млрд грн., пеня -

1,2 млрд грн. (зростання відповідно на 25 % та 18 % порівняно з 2023 р.) [11]. Це свідчить про необхідність удосконалення системи контролю, а також про надмірність штрафних санкцій, що інколи стає надмірним тиском на бізнес.

2.4. Судова практика щодо оскарження рішень податкових органів про застосування відповідальності

Платники податків мають право оскаржувати рішення податкових органів про застосування штрафу чи пені в адміністративному та судовому порядку [1, ст. 56–59]; [12, с. 102–105].

Адміністративний порядок оскарження передбачає звернення до вищого органу ДПС (апеляції) протягом 10 робочих днів з дня отримання рішення. Проте на практиці результативність такого оскарження є незначною: у 2023 р. лише 8 % апеляцій були задоволені (дані ДПС) [11].

Судовий порядок оскарження. Платник може звернутися до адміністративного суду (кодекс адміністративного судочинства) протягом 2 місяців з дня отримання рішення про застосування санкцій. У 2021–2024 рр. зафіксовано понад 12 000 позовів щодо оскарження рішень податкових органів (з яких 68 % - стосовно штрафів, 32 % - стосовно пені) [13].

У огляді актуальної судової практики Верховного суду у податкових правовідносинах І. Л. Желтобрюх акцентує увагу на нищенаведених висновках суду.

Постанова Великої Палати Верховного Суду від 01.07.2020 у справі №804/4602/16 - у разі несвоєчасного або неповного перерахування суми податку з вини банку, платник податку звільняється лише від штрафу та/або пені, але не звільняється від обов'язку сплати податкового зобов'язання у повному обсязі [14].

Постанова судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 21.01.2020 у справі №820/11382/15 - «...несплата (неперерахування)

податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків є підставою для накладення штрафу згідно з ст. 127 ПК України. Розмір штрафних санкцій визначається з урахуванням кількості разів допущених податкових правопорушень, незалежно від того, чи виявлено такі порушення контролюючим органом в межах однієї перевірки...»

Постанова Палати від 21.02.2020 у справі №826/17123/18 - «...Незалежно від прийнятого платником податків рішення про допуск (недопуск) посадових осіб до перевірки, оскаржуючи в подальшому наслідки проведеної контролюючим органом перевірки у вигляді податкових повідомлень-рішень та інших рішень, платник податків не позбавлений можливості посилається на порушення контролюючим органом вимог законодавства щодо проведення такої перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність таких податкових повідомлень-рішень.

Суди повинні надавати правову оцінку таким аргументам в першу чергу, а у разі, якщо вони не визнані судом такими, що тягнуть протиправність рішень, прийнятих за наслідками такої перевірки, - переходити до перевірки підстав позову щодо наявності порушень податкового та/або іншого законодавства...»

Загальні висновки з аналізу судової практики:

- Судова практика свідчить про значні процесуальні помилки з боку контролюючих органів (недотримання строків, неналежне інформування, відсутність документальних підтверджень);
- Суди надають перевагу захисту прав платника у випадках порушення процесуальних гарантій;
- Незважаючи на це, у 2023 р. лише 25 % позовів платників були задоволені повністю чи частково, що вказує на переважно формальний підхід при розгляді таких справ [13];
- Судова практика потребує систематизації й узагальнення, адже окремі судові рішення можуть суперечити одне одному, що породжує невизначеність для платників.

РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

3.1. Прогалини та колізії у чинному законодавстві

1. Невідповідність термінології. У ПКУ та КУпАП використовуються терміни «податкове повідомлення-рішення», «постанова», «штраф», «обов'язкові платежі», «штрафні санкції», що іноді створює неоднозначність у тлумаченні (питання, чи є адміністративний штраф окремою самостійною санкцією, чи це різновид фінансової санкції) [1; 2,]. Відсутність єдиної термінологічної бази призводить до різних підходів у застосуванні норм.

2. Суперечності між ПКУ та КУпАП.

- Наприклад, за ст. 163¹ КУпАП штраф за несвоєчасне подання декларації залежить від нмдг, тоді як ПКУ встановлює фіксовану суму (1 000 грн.). Платник, якому одночасно застосовано санкції за двома нормами, не завжди розуміє, яка з них є пріоритетною.

- Проблемою є відсутність чітких вказівок щодо визначення «повторності» порушення: чи вважається повторним, якщо протягом одного календарного року платник несвоєчасно подав декларацію двічі (ПКУ ніби передбачає «одноразовий» штраф, а КУпАП — «штраф за кожне правопорушення»).

3. Нечіткість визначення дати виникнення податкового зобов'язання. Для правильного нарахування пені необхідно визначити точний момент, коли виник обов'язок сплати. У разі неможливості своєчасного декларування частина платників оскаржує нараховану пеню через «розмиті» формулювання ПКУ (п. 129.1 ПКУ) [1, ст. 129; 6, ст. 212].

4. Недостатня регламентація електронного адміністрування. Хоча останні зміни до ПКУ спрямовані на розвиток електронних сервісів (електронний кабінет, автоматичне формування податкових повідомлень), низка норм щодо порядку

інформування платників, строки оповіщення та процедури оскарження в електронній формі лишаються неконкретними (наприклад, обов'язковість надсилання паперових копій рішень).

5. Фрагментарність норм щодо дискреційних прав контролюючих органів. Податкові органи наділені широкими повноваженнями під час перевірок (ст. 78 ПКУ), однак не завжди чітко окреслено межі цих повноважень у контексті дотримання прав платника (п. 1 ст. 5 ПКУ про пропорційність та принцип справедливості). Це призводить до можливостей зловживань на місцевому рівні [1, ст. 5; 8, ст. 7–9].

3.2. Проблеми правозастосування у діяльності податкових органів

1. Недостатність кваліфікації працівників податкових органів. Часто молоді спеціалісти, які щойно пройшли конкурсний відбір, мають обмежений досвід у проведенні комплексних податкових перевірок. Це може призвести до помилкової інтерпретації норм ПКУ та КУпАП, неправомірного нарахування штрафів та пені.

2. Формальний підхід до документування порушень. У деяких випадках контролюючі органи не роблять належних висновків щодо суті порушення, обмежуючись формальними зауваженнями. Наприклад, відсутність чіткого опису фактичних обставин у протоколі, що ускладнює захист платника в суді.

3. Низька ефективність превентивних заходів. Податкові органи приділяють недостатньо уваги інформаційно-роз'яснювальній роботі серед суб'єктів господарювання. Багато випадків несвоєчасного подання декларацій виникають саме через брак знань про строки та процедури [10]; [11].

4. Недосконалість електронних сервісів. Технічні збої, недоступність електронного кабінету, недостатня інформованість платників про терміни подання декларацій призводять до високого рівня оскаржень через електронні помилки.

5. Нерівність позицій у діалозі з податковим органом. Малі та середні суб'єкти господарювання (МСБ) часто опиняються у менш вигідному становищі порівняно з великими платниками, які можуть дозволити собі юридичний супровід. Це спричиняє нерівномірний підхід у притягненні до відповідальності [4, с. 95–97].

3.3. Перспективи гармонізації податкової відповідальності з міжнародними стандартами

Україна є членом Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) та активно імплементує стандарти Організації з протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутків (BEPS). Ці стандарти передбачають, зокрема, прозорі механізми обміну інформацією щодо фінансових операцій, справедливі процедури розгляду спорів, обмеження дискреційних прав податкових органів [15].

Міжнародні стандарти, релевантні для України [15; 16]:

1. Принцип паритетного судового розгляду (Taxpayer's Charter). Запровадження Кодексу етики для податкових органів, з чіткими гарантіями справедливого розгляду та правоохоронного захисту платника.

2. Автоматичний обмін інформацією. Уніфікація форматів подачі звітності, створення електронних баз даних із трансфертного ціноутворення.

3. Рекомендовані ліміти дискреції (Standards on Compliance Risk Management). Зменшити дискреційний простір податкових інспекторів для уникнення корупційних ризиків.

4. Покарання за розмивання бази оподаткування (ATA standard). Визначення чітких підходів щодо застосування санкцій до транснаціональних груп компаній, що ухиляються від сплати податків через агресивне планування.

Наслідком імплементації міжнародних стандартів має стати підвищення прозорості податкового адміністрування, зменшення корупційних ризиків та підвищення довіри платників податків до державних органів [16, с. 22–25].

3.4. Пропозиції щодо вдосконалення національного законодавства

На основі виявлених проблем і враховуючи міжнародний досвід пропонуються такі шляхи вдосконалення законодавства:

1. Уніфікація термінології у податковому та адміністративному законодавстві.
 - Внести зміни до ПКУ та КУпАП із чітким визначенням понять «адміністративний штраф», «штрафна санкція», «податкове повідомлення-рішення», «постанова контролюючого органу».
 - Удосконалити глосарій термінів у розділі І ПКУ, узгодивши з аналогічними положеннями КУпАП та Закону про ДПС [1, ст. 5].
2. Скорочення дискреційних прав податкових інспекторів.
 - Конкретизувати підстави для призупинення контрольно-перевірочних заходів, чітко визначити обсяг уповноважень у разі виявлення порушень (наприклад, необхідність погодження з керівництвом ДПС рішення про виїзну перевірку).
 - Запровадити незалежний внутрішній аудит-ревізію рішень контролюючих органів (пілотна програма в ДПС протягом 2026 р.).
3. Покращення процедур електронного адміністрування.
 - Забезпечити належне технічне тестування електронного кабінету перед введенням у дію нових функцій (створення окремого підрозділу з кіберзахисту).
 - Впровадити систему SMS та email-повідомлень платникам про наближення строків подання декларації чи сплати податків.
4. Зміни в порядку нарахування пені.
 - Визначити максимально допустиму суму пені за місяць та рік для малого бізнесу (наприклад, не більше 5 % від мінімальної заробітної плати за місяць).
 - Запровадити «мораторій на пеню» у період карантинних обмежень або надзвичайного стану для окремих категорій платників.

5. Удосконалення процедур оскарження.

- Подовжити строк для оскарження податкового повідомлення-рішення до 20 робочих днів, аби надати платникам більше часу для підготовки аргументів (у порівнянні зі стандартними 10 днями) [1, ст. 56; 2, ст. 278].

- Створити єдину електронну платформу для одночасного подання скарги в адміністративному (апеляційному) та судовому порядку, що дозволить автоматизувати перевірку дотримання строків.

6. Підвищення професійної підготовки працівників ДПС.

- Запровадити щорічні обов'язкові курси з підвищення кваліфікації з урахуванням змін у міжнародному податковому законодавстві (співпраця з міжнародними організаціями, наприклад ОЕСР, IBFD).

- Проводити практичні семінари зі сценаріями оскарження рішень у суді, щоб зменшити кількість процесуальних помилок.

7. Зміцнення превентивних заходів.

- Розробити спеціальні інформаційні кампанії для суб'єктів МСБ (надання безкоштовних консультацій, вебінарів).

- Впровадити сертифіковані програми «Податковий довідник малого бізнесу», оновлювати їх щоквартально.

Запропоновані заходи спрямовані на підвищення прозорості системи оподаткування, мінімізацію конфліктних ситуацій між платниками податків і контролюючими органами, а також на оптимізацію процесу застосування заходів відповідальності, що, у свою чергу, зменшить навантаження на суди та підвищить довіру до фіскальних органів.

ВИСНОВКИ

У даній роботі було здійснено комплексний аналіз законодавчого регулювання відповідальності, що застосовується податковими органами України. Результати дослідження дають підстави для таких висновків:

1. Податкова відповідальність поєднує в собі елементи адміністративної та фінансової відповідальності. Її законна природа полягає в забезпеченні захисту фінансових інтересів держави та гарантуванні справедливості при застосуванні санкцій до порушників.

2. Чинне законодавство про податкову відповідальність (ПКУ, КУпАП) містить системні розбіжності у термінології та нормах, що ускладнює його однозначне застосування контролюючими органами й призводить до спірних ситуацій у судовій практиці.

3. Адміністративна відповідальність у сфері оподаткування передбачає штрафи за несвоєчасне подання декларацій, ухилення від сплати податків та інші порушення відповідно до ст. 163¹–163⁴, 166⁶ КУпАП. Нерідко застосування штрафів є формальним і не враховує індивідуальні обставини платника, що зумовлює низький відсоток задоволених апеляцій.

4. Фінансова відповідальність (штрафні санкції, пеня) передбачена ПКУ (ст. 118–129). У 2024 р. суми таких санкцій значно зросли через відсутність адекватного контролю та превентивної роботи з платниками, що ускладнювало ведення бізнесу, особливо суб'єктам МСБ [11].

5. Судова практика продемонструвала, що питання процесуальних гарантій є ключовими: контролюючі органи часто припускають недоліки в оформленні перевірок, що дає підстави для успішного оскарження рішень [6; 14]. Однак відсоток задоволених позовів залишається низьким, що вказує на потребу реформування процедури оскарження та її спрощення.

6. Виявлені колізії між ПКУ та КУПАП, нечіткість понять «повторність порушення», «дата виникнення зобов'язання», а також дискретність електронного адміністрування податків потребують невідкладного врегулювання.

7. Для підвищення ефективності системи оподаткування необхідно уніфікувати термінологію у податковому та адміністративному законодавстві, обмежити дискреційні права податкових інспекторів, вдосконалити електронні сервіси та процедури оскарження, а також активізувати превентивну інформаційно-роз'яснювальну роботу.

На основі викладеного доцільно запровадити наступні практичні рекомендації:

- прийняти зміни до ПКУ та КУПАП задля гармонізації термінології та встановлення пріоритетності норм у разі їх неузгодженостей;
- обмежити дискреційні права податкових інспекторів, впровадити внутрішній аудит-ревізію рішень;
- модернізувати електронний кабінет, впровадити SMS-/email-повідомлення платникам про ключові податкові події;
- удосконалити порядок нарахування пені шляхом встановлення граничного розміру для окремих категорій платників;
- продовжити строки оскарження податкових повідомлень-рішень та створити уніфіковану електронну платформу для подання скарг;
- організувати щорічні навчальні програми для працівників ДПС із залученням міжнародних експертів;
- розробити спеціалізовані інформаційно-роз'яснювальні кампанії для МСБ щодо строків подання звітності та сплати податків.

Запропоновані зміни сприятимуть підвищенню прозорості роботи контролюючих органів, зменшенню корупційних ризиків і соціальної напруги серед платників, а також приведенню українського податкового законодавства до європейських стандартів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-Х. *Відомості Верховної Ради України*. 1985. № 1. С. 5.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14. С. 80–596.
3. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 25. Ст. 123.
4. Закон України «Про Державну податкову службу України»: від 06.07.2021 № 1663-IX. *Офіційний вісник України*. 2021. № 62. С. 15–20.
5. Закон України «Про державну службу»: від 10.12.2015 р. № 889-VIII. *Офіційний вісник України*. 2015. № 99. С. 2–25.
6. Баранов С. І. Податкове право: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2020. 384 с.
7. Шепелева Л. В. Адміністративно-правова відповідальність у податковому праві: монографія. Київ: Атіка, 2021. 312 с.
8. Харченко І. В. Податкове право України: підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2019. 456 с.
9. Гуменний О. П. Податки та обов'язкові платежі: теорія і практика. – Львів: Фенікс, 2022. 528 с.
10. Іваненко П. М. Проблеми застосування адміністративних санкцій у сфері оподаткування. *Вісник Київського університету права*. 2023. № 4. С. 45–52.
11. Держпоков Української податкової служби. Статистичний огляд застосованих штрафів і пені в 2024 р. 2025. 48 с.
12. Петренко М. А. Судова практика у справах про оскарження рішень податкових органів. *Право і суспільство*. 2022. № 2. С. 98–107.
13. Кучеренко О. О. Окремі питання оскарження податкових повідомлень-рішень у судовому порядку. *Фінансово-правовий журнал України*. 2024. № 1. С. 110–119.

14. Желтобрюх І. Л. Актуальна практика Верховного Суду у податкових правовідносинах. ВЕРХОВНИЙ СУД. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/PREZ_Zheltobryuh_2022_02_11.pdf (дата звернення: 15.04.2025).
15. OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Paris: OECD Publishing, 2020. 112 с.
16. European Commission. Taxation: Guidelines on State Aid for Financial Institutions in the Context of the Financial Crisis (2014/C 84/01). Brussels, 2024. – 68 с.
17. Електронний реєстр судових рішень України. URL: <https://reyestr.court.gov.ua> (дата звернення: 15.04.2025).
18. Державна податкова служба України. Офіційний сайт. URL: <https://tax.gov.ua> (дата звернення: 16.04.2025).