МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Податкове консультування з погашення, оскарження та обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами»

Здобувач вищої освіти II курсу,
групи ОМП-23-1,
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування» — Морозов Павло Вікторович
(підпис)

Науковий керівник — Ізмайлов Ярослав Олексійович, д.е.н., професор
електронний підпис
(підпис)

Керівник освітньо-професійної програми — Ізмайлов Ярослав Олексійович, д.е.н., професор
електронний підпис
(підпис)

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «24» 01 2025 № 9

Завідувач кафедри адміністрування податків — Іванишина О.С., к.е.н., доцент
(підпис)

Ірпінь – 2025

Реєстрація № 3 20.01.2025 _____

(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.12.2024 _____

(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 90/A/5 04.02.2025 _____

(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ Л.М. Кашпур

(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії: електронний підпис Я.О. Ізмайлов

(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ О.С. Іванишина

(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ Т.О. Скоромцова

(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар комісії: _____ М.В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	26		Ізмайлов Я.О.
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	**від 0 до 50**	45		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	10		Кашпур Л.М.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	22		Ізмайлов Я.О. Іванишина О.С.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	8		Скоромцова Т.О.
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	45		Яруш М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	90		

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

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
90	A	5 (відмінно)	04.02.2025	Кашпур Л.М. Ізмайлов Я.О. Іванишина О.С. Скоромцова Т.О. Яруш М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

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

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Затверджую
Завідувач кафедри
_____ Іванишина О.С.
«22» 12 2023

Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувача вищої освіти
Морозова Павла Вікторовича

1. Тема кваліфікаційної роботи: «Податкове консультування з погашення, оскарження та обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами»

2. Затверджена наказом ректора від 20.12.2023 № 1700

3. Строк здачі закінченої роботи – 23.12.2024

4. Цільова установка – вивчення процедури надання податкових консультацій щодо погашення, оскарження та обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами.

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних та практичних аспектів щодо погашення, оскарження та обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є процес надання консультацій з погашення, оскарження та обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами.

Предметом дослідження є грошові зобов'язання, нараховані податковими органами.

Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 8 таблиць, 9 рисунків.

6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

Розділ 1. Теоретико-правові основи визначення грошових зобов'язань, нарахованих податковим органами

1.1. Зміст та структура грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами

1.2. Порядок узгодження та умови виникнення грошових зобов'язань платників податків

Висновки до першого розділу

Розділ 2. Практичні аспекти погашення та обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковим органами

2.1. Відображення в обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами

2.2. Аналіз та оцінка грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами в результаті контрольно-перевірочної роботи

Висновки до другого розділу

Розділ 3. Напрями податкового консультування щодо оскарження грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами

3.1. Податкові консультації як інструмент для обліку та оскарження грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами

3.2. Оскарження податкових повідомлень-рішень щодо грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами

Висновки до третього розділу

Висновки

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	11.11.23	11.11.23
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	22.12.23	22.12.23
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.24	01.03.24
4.	Підготовка I розділу дипломної роботи та подання її керівнику	20.05.24	20.05.24
5.	Підготовка II розділу дипломної роботи та подання її керівнику	02.09.24	02.09.24
6.	Підготовка III розділу дипломної роботи та подання її керівнику	25.11.24	25.11.24
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	23.12.24	23.12.24
8.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.24	26.12.24
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	06-07.01.25	06-07.01.25
10.	Отримання зовнішньої рецензії	15.01.25	15.01.25
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	16.01.25	16.01.25
12.	Попередній захист роботи	20.01.25	20.01.25
13.	Захист дипломної роботи	04.02.25	04.02.25

Дата видачі завдання «__22__» _грудня_ 2023

8. Керівник кваліфікаційної роботи — електронний підпис (підпис) — Ізмайлов Я.О. (прізвище, ініціали)

9. Керівник освітньо-професійної програми — електронний підпис (підпис) — Ізмайлов Я.О. (прізвище, ініціали)

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти — Морозов П.В.

АНОТАЦІЯ

«Податкове консультування з погашення, оскарження та обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами»

Мета роботи – дослідження теоретичних та практичних аспектів щодо погашення, оскарження та обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами.

Завданнями роботи є: вивчити зміст та структуру грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами; дослідити порядок узгодження та умови виникнення грошових зобов'язань платників податків; надати роз'яснення щодо відображення в обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами; провести аналіз та оцінку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами в результаті контрольно-перевірочної роботи; висвітлити податкові консультації як інструмент для обліку та оскарження грошових зобов'язань, нарахованих податковими органам; вивчити процедуру оскарження податкових повідомлень-рішень щодо грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами.

Предметом дослідження є грошові зобов'язання, нараховані податковими органами.

Об'єктом дослідження є процес надання консультацій з погашення, оскарження та обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами.

За результатами дослідження сформульовані практичні рекомендації щодо застосування податкових консультацій для оскарження та погашення грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами.

Одержані результати можуть бути використані суб'єктами підприємництва у господарській діяльності при веденні бухгалтерської та податкової звітності.

Дипломна робота містить 52 сторінки, 8 таблиць, 9 рисунків, список використаних джерел з 32 найменувань.

Ключові слова: грошові зобов'язання, податкові зобов'язання, податкові консультації, пеня, перевірки, оскарження.

Рік виконання дипломної роботи – 2024.

Рік захисту роботи – 2025.

ANNOTATION

«Tax advice on repayment, appeal and accounting of monetary liabilities accrued by tax authorities»

The purpose of the work is studying of theoretical and practical aspects of repayment, appeal and accounting of monetary liabilities charged by tax authorities.

The objectives of the work are: to study the content and structure of monetary liabilities accrued by tax authorities; to study the procedure for approval and conditions for the emergence of monetary liabilities of taxpayers; to provide clarifications on the accounting for monetary liabilities accrued by tax authorities; to analyze and evaluate monetary liabilities accrued by tax authorities as a result of control and audit work; to analyze tax consultations as a tool for accounting and appealing monetary liabilities accrued by tax authorities; to study the procedure for appealing against tax notices-decisions on monetary liabilities accrued by tax authorities.

The subject of research is liabilities accrued by tax authorities.

The object of research is the process of providing advice on the repayment, appeal and accounting of monetary liabilities accrued by tax authorities.

According to the results of the research, practical recommendations on the use of tax consultations to appeal against and repay monetary liabilities accrued by tax authorities.

The obtained results can be used by business entities in their business activities in the course of accounting and tax reporting.

Thesis contains 52 pages, 8 tables, 9 figures, a list of used sources of 32 titles.

Key words: monetary liabilities, tax liabilities, tax advice, penalties, audits, appeals.

The year of completion of the thesis – 2024.

Year of protection of work – 2025.

ЗМІСТ

Перелік умовних позначень та скорочень 7

Вступ 8

Розділ 1. Теоретико-правові основи визначення грошових зобов’язань, нарахованих податковими органами 10

1.1. Зміст та структура грошових зобов’язань, нарахованих податковими органами 10

1.2. Порядок узгодження та умови виникнення грошових зобов’язань платників податків 16

Висновки до першого розділу 21

Розділ 2. Практичні аспекти погашення та обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами 23

2.1. Відображення в обліку грошових зобов’язань, нарахованих податковими органами 23

2.2. Аналіз та оцінка грошових зобов’язань, нарахованих податковими органами в результаті контрольно-перевірочної роботи 28

Висновки до другого розділу 35

Розділ 3. Напрями податкового консультування щодо оскарження грошових зобов’язань, нарахованих податковими органами 36

3.1. Податкові консультації як інструмент для обліку та оскарження грошових зобов’язань, нарахованих податковими органами 36

3.2. Оскарження податкових повідомлень-рішень щодо грошових зобов’язань, нарахованих податковими органами 41

Висновки до третього розділу 45

Висновки 48

Список використаних джерел 50

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ІС «Податковий блок» – інформаційна система «Податковий блок»

ДПС – Державна податкова служба

ІКП – інтегрована картка платника

ПДВ – податок на додану вартість

ПКУ – Податковий кодекс України

ППР – податкові повідомлення-рішення

ПДФО- податок на доходи фізичних осіб

ВСТУП

Податкове зобов'язання є однією з основних конструкцій в соціально-економічній системі. Адже податки виступають інструментом перерозподілу коштів у державі та одночасно засобом регулювання різних суспільних процесів. Конституцією України закріплено безумовний обов'язок кожного громадянина сплачувати встановлені податки та збори, що за своїм змістом й визначає податкове зобов'язання. Податковий кодекс України розширює фінансовий обов'язок громадянина, що позначено поняттям «грошові зобов'язання». Податкове та грошове зобов'язання тісно взаємопов'язані між собою.

Водночас, саме грошові зобов'язання формують певну модель податкових відносин між платниками податків та податковими органами, а також ґрунтовні підстави, які містять фундамент побудови окремих податково-правових норм. Відповідно до чинного законодавства податкові органи покликані виконувати функції як контролю за сплатою податковими зобов'язаннями, так й нарахуванням грошових зобов'язань загалом. На сьогодні питання, пов'язані з характеристикою грошового зобов'язання, недостатньо розкриті та потребують додаткової деталізації та уточнення.

Теоретико-практичне підґрунтя складають наукові праці податкової, правової та фінансових спеціальностей, що ще раз підтверджує як актуальність, так й багатогранність тематики щодо грошових зобов'язань.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Наукової базою для дослідження питання податкового та грошового зобов'язань стали праці податкового спрямування таких вчених: В. Андрущенко, А. Васильєва, О. Журавський, С. Запольський, В. Кириченко, Т. Панченко, В. Рарицька, І. Самсін, Л. Царьова, В. Чернадчук та інших.

Найчастіше в сучасних дослідженнях окреслене питання досліджувалося вченими в рамках аналізу загальних питань фінансового права, деталізації й регулювання податкових правовідносин. У цьому контексті значний внесок у розробку проблеми зробили: Л. Воронова, О. Грачова, В. Гриценко,

О. Дмитрик, О. Дьомін, М. Жернаков, І. Ілюшихін, М. Карасьова, М. Орлов, М. Піскотін та інші.

Метою кваліфікаційної робити є дослідження теоретичних та практичних аспектів щодо погашення, оскарження та обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами.

Для розкриття мети дослідження у кваліфікаційній роботі поставлено та виконано такі завдання:

– вивчити зміст та структуру грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами;

– дослідити порядок узгодження та умови виникнення грошових зобов'язань платників податків;

– надати роз'яснення щодо відображення в обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами;

– провести аналіз та оцінку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами в результаті контрольно-перевірочної роботи;

– висвітлити податкові консультації як інструмент для обліку та оскарження грошових зобов'язань, нарахованих податковими органам;

– вивчити процедуру оскарження податкових повідомлень-рішень щодо грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами.

Об'єкт дослідження – процес надання консультацій з погашення, оскарження та обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами.

Предмет дослідження – грошові зобов'язання, нараховані податковими органами.

У ході роботи було використано методи дослідження, такі як: порівняльний, системно-структурний та статистичний аналізи, метод логічного узагальнення, системний та факторний аналізи.

Інформаційна база дослідження – законодавчі та нормативно-правові акти України щодо обліку та оподаткування, фахові наукові статті вітчизняних та закордонних вчених, інформаційні ресурси мережі Інтернет.

РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ВИЗНАЧЕННЯ ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ, НАРАХОВАНИХ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ

1.1. Зміст та структура грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами

Окрім того, що податки – один з найдавніших винаходів людської цивілізації, вони досі зберігають статус основного джерела державних доходів. У процесі свого історичного розвитку вони не тільки виконували своє призначення як джерело коштів для утримання державного апарату, але й почали функціонувати як інструмент перерозподілу ресурсів у суспільстві й водночас засобом коригування економічних і соціальних процесів.

Повинність сплачувати податки вже давно стала конституційним обов'язком, правове регулювання якого здійснюється положеннями законодавства про податки і збори. Правовий статус учасників податкових правовідносин характеризується сукупністю прав та обов'язків. Стаття 67 Конституції України чітко встановлює «обов'язок кожного сплачувати законно встановлені податки й збори» [10]. «Тобто обов'язок не залежить від резидентського статусу платника податків та діяльності, яку він здійснює. Також не першочерговим є факт отримання прибутку чи доходу, оскільки податковий обов'язок може мати матеріальні підстави, пов'язані з наявністю у платника матеріальних цінностей. Тому першочерговим завданням є з'ясування моменту з якого виникає обов'язок сплачувати податок» [20].

«Основним суб'єктом податкових правовідносин є держава, яка наділена владними повноваженнями по відношенню до інших учасників податкового процесу. Вона активно застосовує арсенал примусових заходів за допомогою яких контролює характер поведінки останніх» [22].

Держава та платники податків безпосередньо зацікавлені у податковому процесі. Наприклад, держава зацікавлена в податкових надходженнях,

оскільки податки є основним джерелом наповнення бюджету будь-якої держави. Натомість платники податків зацікавлені у зменшенні податкового навантаження. У частині 3 статті 2 Цивільного кодексу України зазначено, що «цивільне законодавство не застосовується до майнових відносин, заснованих на підпорядкуванні однієї сторони іншій» [28]. Отже, «цивільне право не застосовується до податкових відносин. Частково з цієї причини законодавство про податки і збори не використовує поняття «податкове зобов'язання». Законодавець використовує термін «зобов'язання» лише тоді, коли податкові відносини регулюються договором, коли відносини між податковим органом й платником податків виникають на підставі добровільного приєднання цих осіб до відповідних публічно-правових договірних відносин. В інших випадках законодавець використовує термін «обов'язок зі сплати податку»» [1].

Згідно Податкового кодексу України (далі ПКУ) «податковим обов’язком визнано обов’язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки визначені ПКУ» [19] (п. 36.1 ст. 36). Відповідно до пп. 16.1.4 п. 16.1 ст. 16 ПКУ, «платник податків зобов’язаний сплачувати податки та збори у строки та в розмірах, встановлених ПКУ та законами з питань митної справи» [19].

«Науковці та практики звертають увагу на недосконалість конструкції «та/або», яка вказує на те, що наявність усіх трьох складових, передбачених у легальному визначенні, не є обов'язковою для формування єдиної категорії податкового зобов'язання. Ця проблема ускладняється ще й тим, що в п. 38. 1 ст. 38 ПКУ зазначено, що «виконанням податкового обов'язку визнається повна сплата платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк» [19], тобто сутність виконання податкового обов'язку не включає в себе обчислення та повернення» [25].

«Певною мірою такі відмінності в законодавчій практиці можна пояснити, якщо розглянути широкий та вузький підходи до поняття податкового обов’язку. У широкому розумінні податковий обов'язок охоплює

низку дій - обчислення, декларування та сплату податків і зборів. На комплексний характер податкового обов'язку вказує, що у широкому розумінні податковий обов'язок охоплює сукупність заходів щодо належної поведінки платників податків, визначених податковим законодавством. У вузькому розумінні податковий обов’язок є частиною податкових зобов’язань платника податків і виражається у виконанні безумовного конституційного обов'язку – міри належної поведінки щодо сплати податків і зборів» [25].

«На думку Кучерявенко М. податковий обов'язок ототожнюють з обов'язком зі сплати податку. Але це тільки частина його змісту. Дійсно, сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому розумінні. Однак податковий обов'язок у широкому розумінні включає: 1) обов'язок із ведення податкового обліку; 2) обов'язок зі сплати податків і зборів; 3) обов'язок з ведення податкової звітності, тощо» [26].

Ми погоджуємося з думкою, що «виконання податкового обов`язку – це сукупність дій, спрямованих на обчислення, декларування та сплату податкових зобов'язань. Використана законодавцем правова конструкція, яка обмежує виконання податкового обов'язку лише сплатою, є нічим іншим, як орієнтацією платника податків на фіскальну функцію податків. Перерахування сум податку до бюджету є лише завершальним етапом виконання податкового обов'язку. Податковий обов'язок вважається виконаним лише після сплати грошових зобов'язань до бюджету, але саме виконання слід розглядати як процес, тобто низку дій, результатом яких є сплата податкових сум до бюджету» [2].

Платник податків має податкове зобов'язання за кожним податком. Платник податків може виконувати податковий обов'язок самостійно або через представника чи податкового агента. Цей обов'язок має пріоритет перед іншими неподатковими обов'язками, якщо інше не передбачено законом. Платник податків несе відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку, крім випадків, визначених податковим кодексом або митним законодавством [19].

У свою чергу ПКУ розмежовує поняття грошове зобов'язання платника податків та податкове зобов'язання (рис. 1.1.). На підставі інформації, представленої на рисунку 1.1. можна зробити висновок, що поняття «грошове зобов'язання платника податку» ширше ніж «податкове зобов'язання» адже доповнене ще на величину штрафних (фінансових) санкцій. Умовно величину грошового зобов'язання платника податків можна представити за допомогою формули:

Грошове зобов'язання платника податків = податкове зобов'язання + штрафна (фінансова санкція) (1.1)

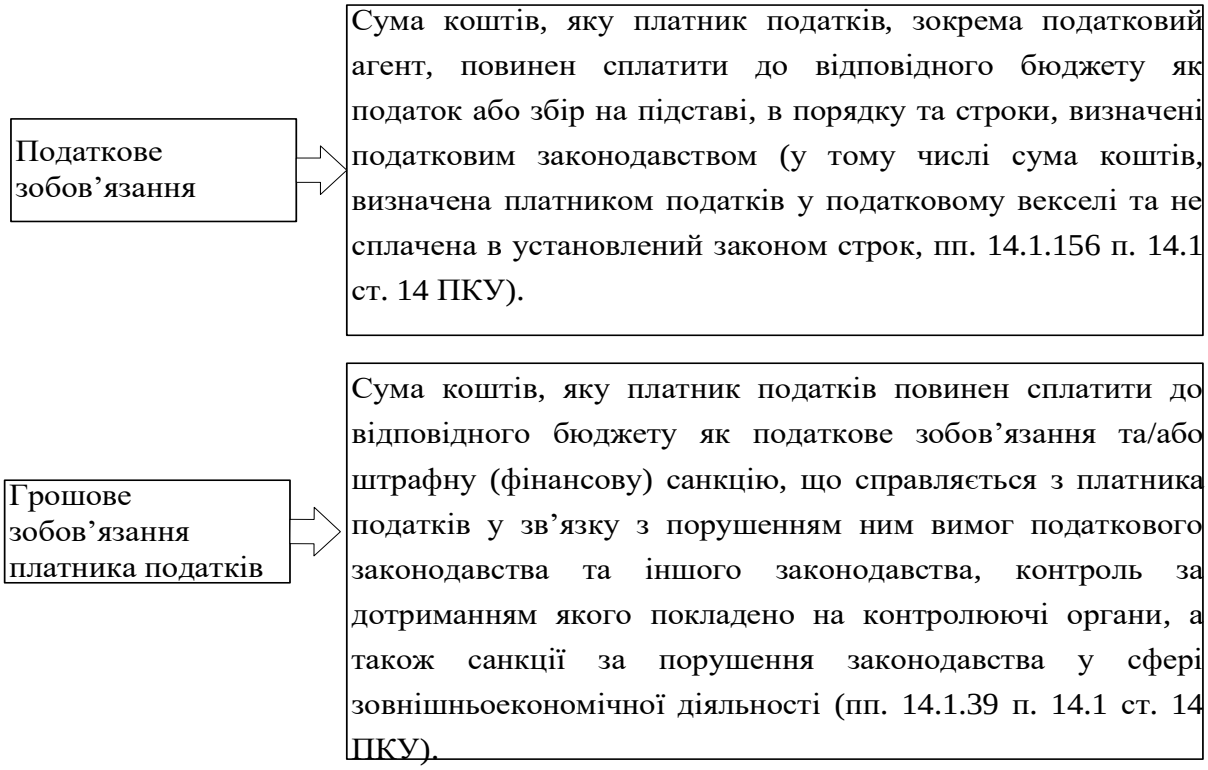


Рис. 1.1. Розмежування понять «податкове зобов'язання» та «грошове зобов'язання платника податків»

Джерело: складено автором за даними [19]

Отже «грошове зобов'язання охоплює: податкове зобов'язання у вигляді зобов'язання, яке платник податків має сплатити як з податків, так і обов'язкових зборів; податкове зобов'язання у вигляді суми коштів, які сформовані за рахунок податкових пільг, але використані платником податків не за призначення або з певним порушенням; інші зобов'язання, контроль за

сплатою яких покладено на органи ДПС; штрафні (фінансові) санкції, що справляються з платників податків у зв’язку з порушенням ним вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС; санкції за порушення у сфері ЗЕД; пеню (пп. 14.1.39 ПК, пп. 14.1.156 ПКУ). Штрафні санкції включають штрафи за: неподані податкові декларації; порушення у сфері реєстраторів розрахункових операцій; несвоєчасну реєстрацію податкових накладних і розрахунків коригування; порушення строків розрахунків у сфері ЗЕД; порушення правил трансфертного ціноутворення» [13].

«Податкові зобов'язання виникають, змінюються або припиняються на підставах, визначених ПКУ. Загальними підставами їх виникнення є: а) наявність об'єкта оподаткування як частини його механізму; б) наявність обов'язкового суб'єкта податкових правовідносин – платника податків, який має цей об'єкт оподаткування; в) закінчення податкового періоду, в якому сума податку або збору підлягає обчисленню та сплаті до бюджету» [27].

«У широкому розумінні податкове зобов'язання можна визначити як вид публічного фінансового зобов'язання, що виникає між державою (публічно-правовою особою) та платником податків у зв'язку з виконанням платником обов'язку зі сплати податків із метою формування доходів бюджету, і яке породжує обов'язок держави створити для цього належні умови та забезпечити постійне, в тому числі безперебійне, надходження коштів до централізованого грошового фонду відповідного територіального рівня для їх подальшого витрачання на публічні цілі. Однак ми можемо говорити про поняття податкового зобов'язання у вузькому сенсі – як про обов'язок платника податків сплачувати податки до бюджету» [6].

Визначення грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами, може бути пов'язане з кількома проблемними аспектами. Ось деякі з них:

Недосконалість податкового законодавства. Законодавчі зміни можуть бути не зовсім чіткими або мати неузгодженості між різними нормативними

актами. Це може призводити до неоднозначностей у визначенні податкових зобов'язань і внаслідок цього — до помилок в їх нарахуванні.

Помилки у визначенні бази оподаткування. Податкові органи можуть неправильно визначити базу для обчислення податку через неточності у звітних даних платників податків або помилки в застосуванні норм щодо обчислення податків.

Порушення процедур та строків. Існують випадки, коли податкові органи не дотримуються законодавчих строків для нарахування податкових зобов'язань або не дотримуються необхідних процедур для встановлення таких зобов'язань, що може спричинити суперечності.

Невідповідність між нарахованими зобов'язаннями та фактичними умовами. Іноді нараховані зобов'язання можуть не відповідати реальному економічному стану платника податків (наприклад, при нарахуванні ПДВ чи інших податків через неправильні дані у звітності).

Суб'єктивність оцінок податкових органів. Податкові органи можуть робити висновки на основі суб'єктивних оцінок або інтерпретацій норм податкового законодавства, що може призвести до спірних ситуацій.

Механізми оскарження. Процес оскарження нарахованих податкових зобов'язань може бути складним та тривалим, що ускладнює коригування помилок або перегляд неправильних нарахувань.

Використання штрафів та пені. Існують проблеми з нарахуванням штрафів та пені, зокрема, в умовах нестабільної податкової політики, де можуть бути визначені занадто великі штрафи або незрозуміло обґрунтовані санкції.

Інформаційна асиметрія. Платники податків часто мають недостатній доступ до роз'яснень податкових органів, а також можуть виникати труднощі при розумінні змін у податковому законодавстві. Це може призвести до неправильних нарахувань податкових зобов'язань.

Всі ці проблеми можуть впливати на точність та справедливість визначення грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами, а також на ефективність правової системи в цій сфері.

1.2. Порядок узгодження та умови виникнення грошових зобов’язань платників податків

«Стаття 54 ПКУ містить правила визначення сум податкових та грошових зобов'язань і, у відриві від інших положень ПКУ, не дає можливості комплексно розкрити та систематизувати, які зобов'язання підлягають узгодженню, а які ні, та яка процедура узгодження. На основі комплексного аналізу положень ПКУ можна зробити висновок, що строки проведення звірки податкового зобов'язання залежать від методу його визначення» [18].

ПКУ передбачає три варіанти визначення грошового зобов’язання:

- Самостійно, шляхом подання податкової (митної) декларації або уточнюючого розрахунку;
- Підлягає утриманню та перерахуванню до бюджету податковим агентом (виплата доходів на користь фізичної особи-платника податків);
- Визначається контролюючим органом самостійно.

Зупинимось більш детально на випадках, коли контролюючий орган розраховує податкове зобов’язання самостійно, що наведено на рис. 1.2.

Контролюючий орган самостійно визначає суму грошових зобов’язань, у випадку коди платник податків не подає у встановлені строки податкову декларацію, встановлено випадки порушення податкового законодавства тощо [19].

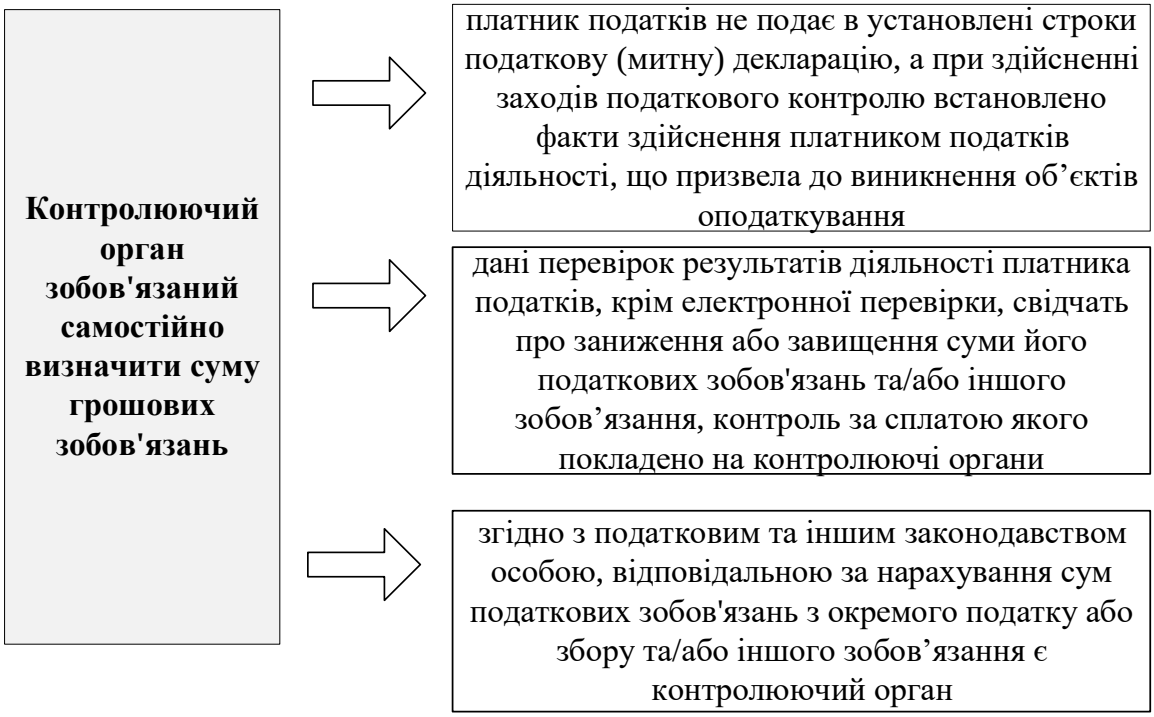


Рис. 1.2. Випадки, коли контролюючий орган визначає грошові зобов’язання самостійно

Джерело: складено автором за даними [19]

Коли контролюючий орган є відповідальним за нарахування сум окремого податку чи збору, адже «відповідно до вимог ПКУ, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок та плату за землю фізичні особи сплачують протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення» [18].

Виконання податкових зобов'язань можна розглядати із точки зору трьох складових: обчислення, декларування та сплата податків й зборів. Сплата податкових зобов'язань – це перерахування відповідних сум податків на казначейські рахунки. Податковий кодекс України передбачає певну диференціацію строків сплати платником податків узгодженого податкового зобов'язання залежно від юридичних фактів, що передують початку перебігу строків. Виходячи з вищезазначеного важливою умовою узгодженості податкового зобов’язання та недопущення штрафних санкцій є умова дотримання термінів сплати грошового зобов’язання з податків і зборів, які визначені законодавством таблиця 1.1.

Таблиця 1.1.

Строки сплати податків та зборів

СИТУАЦІЯ	ТЕРМІН
Податки й збори, які мають місячний, квартальний, річний термін декларування та сплати	
місячний звітний період	30 календарних днів (= 20 к. днів декларування + 10 к. днів на сплату)
квартальний звітний період	50 календарних днів (= 40 к. днів декларування + 10 к. днів на сплату)
річний звітний період	70 календарних днів (= 60 к. днів декларування + 10 к. днів на сплату)
Податки й збори, які мають визначену дату сплати	
зарплатні податки та збори	день виплати зарплати, але якщо вони були нараховані та не виплачені – місячний звітний період
ПДФО та ВЗ на основі поданої декларації про майновий стан і доходи	до 01 серпня
Податки, збори та грошові зобов'язання на основі ППР	
ППР, яке було вручено за наслідками податкової перевірки через несплату/ недоплату податкового зобов'язання	10 робочих днів, що настають за днем вручення ППР
ППР фізособам на сплату плати за землю чи податку на нерухоме майно.	60 робочих днів, що настають за днем вручення ППР

Джерело: [13]

«Обов'язок зі сплати вважається виконаним після зарахування суми податку на відповідний казначейський рахунок. Припинення податкового обов'язку шляхом сплати податку платником податків відображає загальне положення правової доктрини про те, що кожне зобов'язання припиняється належним виконанням» [18].

Відповідно до ПКУ, крім виконання, існують такі підстави припинення податкового обов'язку: ліквідація юридичної особи; втрата ознак платника податків, визначених податковим законодавством; смерть фізичної особи, визнання фізичної особи недієздатною або безвісно відсутньою; скасування податкового зобов'язання у встановленому законом порядку [19].

«Перші три підстави припинення податкового обов'язку стосуються відсутності платника податків, тоді як остання підстава стосується скасування

самого податку. Обов'язок зі сплати податку припиняється, але тільки щодо періоду, який настає після скасування податку, а не щодо попереднього періоду» [2].

«ПКУ передбачає правонаступництво податкового боргу. Згідно з цією статтею, податковий борг у разі смерті особи сплачується спадкоємцями в межах успадкованого майна. Податковий борг недієздатної особи сплачується опікуном за рахунок її майна. Податковий борг безвісно відсутньої особи сплачується особою, яка здійснює опіку над її майном. Податковий борг юридичної особи сплачується за рахунок майна під час її ліквідації» [25].

«Якщо сума грошового зобов'язання розраховується контролюючим органом, платник податків не несе відповідальності за своєчасність, достовірність і повноту нарахування такої суми, проте несе відповідальність за своєчасне та повне погашення нарахованого узгодженого грошового зобов'язання і має право оскаржити зазначену суму в порядку, встановленому Податковим кодексом» [19]. Отже важливим моментом визначення розміру грошового зобов’язання платника податків є його узгодженість таблиця 1.2.

Таблиця 1.2.

Узгодження грошового (податкового) зобов’язання

№	Спосіб визначення суми грошового (податкового) зобов’язання	Момент узгодження
1	Грошове (податкове) зобов’язання, що самостійно визначається платником податків та зазначається ним у податковій (митній) декларації (п.54.1 ст.54 ПКУ)	З моменту подання декларації контролюючому органу у встановлені строки (п.54.1 ст.54 ПКУ)
2	Грошове зобов’язання щодо суми податкових зобов’язань з податку, що підлягає утриманню та сплаті (перерахуванню) до бюджету в разі нарахування/виплати доходу на користь платника податків-фізичної особи (п.54.2 ст.54 ПКУ)	У момент виникнення податкового зобов’язання, який визначаться за календарною датою, встановленою розділом IV ПКУ для граничного строку сплати податку (п.54.2 ст.54 ПКУ)

Продовження таблиці 1.2.

№	Спосіб визначення суми грошового (податкового) зобов'язання	Момент узгодження
2	Грошове зобов'язання щодо суми податкових зобов'язань з податку, що підлягає утриманню та сплаті (перерахуванню) до бюджету в разі нарахування/виплати доходу на користь платника податків-фізичної особи (п.54.2 ст.54 ПКУ)	У момент виникнення податкового зобов'язання, який визначаться за календарною датою, встановленою розділом IV ПКУ для граничного строку сплати податку (п.54.2 ст.54 ПКУ)
3	Грошове (податкове) зобов'язання визначається контролюючим органом самостійно (п.54.3 ст.54 ПКУ)	В день закінчення процедури адміністративного оскарження (п.56.17 ст.56 ПКУ), або день набрання судовим рішенням законної сили у випадку судового оскарження (п. 56.18 ст.56 ПКУ)

Джерело: [31]

Таким чином, з контексту випливає, що «узгодженість виникає у наступному випадку: податкова декларація була подана з підписом платника податків, а орган ДПС прийняв її після проведення камеральної перевірки. Таким чином, відбулася двостороння дія - домовленість; платник податків отримав ППР, підписане уповноваженою особою органу ДПС, прийняв це ППР і не ініціював процедуру адміністративного/судового оскарження. Тобто, знову ж таки, це була двостороння дія - одна сторона запропонувала, а інша прийняла і не заперечувала. Отже, знову ж таки, це була узгодженість» [13].

Основні етапи узгодження грошових зобов'язань передбачають:

- *Визначення зобов'язань.* Податкові органи проводять перевірку, аналізують податкові декларації, звітність або інші документи та визначають суму податкових зобов'язань, яку, на їх думку, повинен сплатити платник податків.

- *Погодження результатів перевірки.* Платник податків має право оскаржити визначену суму зобов'язань або погодитися з нею. Якщо платник податків не згоден із визначеною сумою, він може подати заперечення або апеляцію до відповідних органів.

- *Узгодження рішення.* Якщо сторони досягли угоди, податковий орган видає відповідне рішення про узгодження зобов'язань. Це рішення може містити точну суму, яку необхідно сплатити, а також можливі коригування.

- *Погашення заборгованості.* Після узгодження зобов'язань платник податків зобов'язаний сплатити платежі на рахунок відповідних органів.

- У разі, якщо платник не погоджується із результатами перевірки або визначеними зобов'язаннями, він має право звернутися до суду або використовувати інші механізми захисту своїх прав.

Висновки до першого розділу

Таким чином, податковий обов'язок випливає з конституційної норми і має першочергове значення. Воно виникає між суб'єктами щодо сплати податків і зборів у випадках, передбачених законом. У широкому розумінні податковий обов'язок включає не лише обов'язок платника податків своєчасно й в повному обсязі сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі до бюджетів усіх рівнів або державних цільових фондів, а й обов'язок вести податковий облік, складати та подавати податкову звітність та інші документи контролюючим органам у встановлені строки.

Отже, можна виокремити такі характерні ознаки грошового податкового зобов’язання, які визначають його специфічну природу:

1) змістом грошового (податкового) обов'язку завжди є певний акт визначення суми податку або збору та сплати його до відповідного бюджету платником податків, у тому числі податковим агентом або контролюючим органом, у порядку та строки, встановлені податковим законодавством;

2) самостійність платника податків у визначенні своїх грошових (податкових) зобов'язань ґрунтується на високому рівні правосвідомості та податкової дисципліни, оскільки держава не здійснює повний контроль за кожною його операцією;

3) точність обчислення платником податків грошових (податкових) зобов'язань залежить від якісного та однозначного тлумачення податкових норм суб'єктами податкових правовідносин;

4) виконання грошових (податкових) зобов'язань забезпечується державним примусом;

5) успішне виконання грошових (податкових) зобов'язань платниками податків вимагає від держави створення сприятливих умов та забезпечення належного рівня довіри суспільства до прозорого та законного використання публічних коштів [27].

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ПОГАШЕННЯ ТА ОБЛІКУ ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ, НАРАХОВАНИХ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ

2.1. Відображення в обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами

Процес їх погашення та обліку грошові зобов'язання, нараховані податковими органами, включає кілька етапів: аналіз повідомлення-рішення, виконання платежів, документальне оформлення та відображення в бухгалтерському обліку. Розглянемо ці етапи детальніше.

Аналіз податкового повідомлення-рішення (ППР).

Після перевірки податковий орган надсилає платнику податкове повідомлення-рішення із зазначенням: суми донарахованого податкового зобов'язання; розміру штрафних санкцій; суми пені.

Платник податків має вжити наступних заходів:

– перевірити коректність нарахувань;

– у разі незгоди подати запит на отримання роз'яснень чи апеляційну скаргу до податкового органу (протягом 10 днів із дня отримання ППР);

– якщо зобов'язання визнано – перейти до сплати.

Визначення суми пені. Пеня нараховується податковими органами, але може бути розрахована самостійно платником, якщо вона сплачується добровільно.

Сума пені не включається до бази оподаткування податком на прибуток чи іншими податками.

Пеня визначається за формулою:

Сума пені = Сума боргу × Ставка пені × Кількість днів прострочки / 100, де:

ставка пені дорівнює 120% облікової ставки Національного банку України, яка діє на день виникнення боргу;

пеня починає нараховуватись з першого календарного дня, що настає після граничного строку сплати податку, і закінчується в день погашення боргу.

Особливості нарахування пені за різними видами податків в Україні узагальнено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Особливості нарахування пені за різними видами податків в Україні

Вид податку	Підстава для нарахування пені	Розмір пені	Початок нарахування	Особливості
ПДФО	Несвоєчасна сплата задекларованих зобов'язань або утриманого податку	100% облікової ставки НБУ до виконання; 120% після виконання	З наступного дня після граничного терміну сплати або визначеного в акті перевірки	Нараховується як для самостійного декларування, так і для податкових агентів.
ПДВ	Прострочення сплати за декларацією чи донарахуванням контролюючих органів	100% облікової ставки НБУ до виконання; 120% після виконання	З наступного дня після граничного терміну сплати або встановленого у рішенні	У випадку несвоєчасної реєстрації податкових накладних застосовуються окремі штрафи.
Єдиний податок	Прострочення сплати єдиного податку	100% облікової ставки НБУ до виконання; 120% після виконання	З наступного дня після граничного терміну сплати	Нараховується залежно від групи платника. Для групи 1-2 враховується ставка податку, встановлена місцевими органами.
Податок на прибуток підприємств	Несвоєчасна сплата за декларацією чи донарахування контролюючими органами	100% облікової ставки НБУ до виконання; 120% після виконання	З наступного дня після граничного терміну сплати	Пеня також нараховується за авансовими платежами, якщо вони передбачені.
Місцеві податки (майновий, транспортний тощо)	Прострочення сплати зобов'язань	100% облікової ставки НБУ до виконання; 120% після виконання	З наступного дня після граничного терміну, встановленого місцевою радою	Ставки податків можуть відрізнятися залежно від рішень місцевих органів влади.

Джерело: складено автором за даними [19]

Бухгалтерський облік пені

Відображення в бухгалтерському обліку пені та штрафів за несплату податків має свої такі загальні принципи:

- витрати періоду – у бухгалтерському обліку суми визнаних штрафних санкцій (включаючи пеню та штрафи за несплату податків) є витратами того періоду, в якому вони були визнані.
- достовірність оцінки – для відображення в обліку сума штрафу та пені має бути достовірно визначена. Якщо суму неможливо достовірно оцінити, її обліковують на позабалансовому рахунку 042 «Непередбачені зобов'язання» до моменту, коли оцінка стане можливою.

Облік у боржника (платника податків) здійснюється за двома критеріями: нарахування та заборгованості. Нарахування штрафу та пені відображається як витрати на дебеті субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойка». Заборгованість за штрафом та пенею обліковується на кредиті субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» або, у випадку податкових платежів, на субрахунках 641 «Розрахунки за податками» та 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

При кореспонденції рахунків зазвичай використовуються такі бухгалтерські проводки, що наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2.

Бухгалтерські проводки для відображення грошових зобов’язань (пені та штрафів)

Нарахування пені та штрафу за податками	Дт 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»
	Кт 641 «Розрахунки за податками» (або відповідний субрахунок, наприклад, 641/П «Розрахунки з податку на прибуток»)
Нарахування пені та штрафу за іншими обов’язковими платежами (крім податків)	Дт 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»
	Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»
Сплата пені та штрафу	Дт 641 «Розрахунки за податками» (або 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»)
	Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Джерело: [4]

Розглянемо приклад: якщо підприємству нараховано:

- штраф за несвоєчасну сплату податку на прибуток у розмірі 5 000 грн;
- пеню за несвоєчасну сплату ПДВ у розмірі 1 000 грн.

В бухгалтерському обліку для відповідного розрахунку пені будуть зроблені проводки, наведені у табл. 2.3.

Таблиця 2.3.

Розрахунок в бухгалтерському обліку

Нарахування штрафу за податком на прибуток	Дт 948 — Кт 641/П — 5 000 грн
Нарахування пені за ПДВ	Дт 948 — Кт 641/ПДВ — 1 000 грн
Сплата штрафу та пені	Дт 641/П — Кт 311 — 5 000 грн
	Дт 641/ПДВ — Кт 311 — 1 000 грн

Звітність і документування

Сума сплачених штрафів та пені не враховується як витрати для цілей оподаткування податком на прибуток. Інформація про погашені податкові зобов'язання відображається у внутрішніх звітах підприємства.

Відображення у податковому та бухгалтерському обліках здійснюється з нюансами, що наведено на рис. 2.1.

	Відображення у податковій звітності	**Відображення в бухгалтерському обліку**
ПДВ	У **податковій декларації з ПДВ** пеня не зазначається окремо	Інформація про пеню може бути включена у звіти як частина пояснювальної записки чи кореспонденції з податковими органами
		Пеня сплачується за платіжним дорученням із відповідним призначенням платежу
Податок на прибуток	У **декларації з податку на прибуток підприємств** пеня не зазначається в основній формі	Пеня обліковується у фінансовій звітності у складі інших витрат (рахунок 948 – «Визнані штрафи»).
		Якщо платник сплатив пеню добровільно, це фіксується в бухгалтерії, але в податковій декларації сума не враховується у складі витрат



Рис. 2.1. Відображення пені в податкових та бухгалтерських обліках

Джерело: складено автором за даними [4]

Визначення процедури сплати. Оплата здійснюється через банківські установи на відповідні бюджетні рахунки, з обов'язковим вказуванням у платіжному дорученні таких відомостей:

- код платежу (наприклад, «18010400» для ПДВ);
- призначення платежу, включаючи номер ППР, суму пені чи штрафу.

Контроль і перевірка. Внутрішній контроль відбувається за допомогою таких заходів як ведення журналу нарахувань і сплат податкових зобов'язань та регулярної звірки з даними податкової служби через Електронний кабінет платника податків.

Зовнішній контроль відбувається за допомогою таких заходів:

- податкові перевірки можуть додатково нараховувати зобов'язання, якщо виявлено порушення;
- використання Електронного кабінету платника податків для моніторингу стану розрахунків із бюджетом;
- у разі сплати зобов'язань завжди звіряйте реквізити отримувача та призначення платежу;

- при підготовці резерву у бюджеті підприємства на випадок податкових санкцій.

Примусове стягнення штрафних санкцій та пені податковим органом (у разі їх несплати у встановлені строки) може відбуватися таким чином: заблокувати податкові накладні (ПДВ); звернутися до виконавчої служби для примусового стягнення; накласти арешт на рахунки чи майно підприємства.

2.2. Аналіз та оцінка грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами в результаті контрольно-перевірочної роботи

Обсяги грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами, напряму залежить від результатів їх контрольно-перевірочної роботи.

У зв'язку з введення воєнного стану в Україні відповідно до Указу № 64/2022 було введено мораторій на проведення більшості перевірок (рис. 2.2.). Наприкінці 2023 року обмеження на проведення перевірок було скасовано та проведення перевірок поновлено.

У звіт про роботу ДПС України за 2023 рік зазначається, що «часткове обмеження заходів контролю, а також інші законодавчі зміни до ПКУ, як-от скасування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та пені, у разі сплати платником податків протягом 30 календарних днів з дня, наступного за днем отримання ППР, суми податкового зобов'язання, нарахованого за результатами документальних перевірок, які будуть відновлені або розпочаті з 01 серпня 2023 року та завершені до дня припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України (Закон № 3219-IX), зменшили податковий тиск на бізнес та дали можливість українській бізнес-спільноті пристосуватись до ведення бізнесу під час дії воєнного стану» [14].



Рис. 2.2. Огляд законодавчих актів щодо мораторію на проведення перевірок за 2022-2023 роки

Джерело: [14]

Проаналізуємо грошові зобов'язання, нараховані податковими органами ДПС України в результаті їх контрольно-перевірочної роботи за 2019-2023 роки, що наведено в таблиці 2.4. Для зручності аналізований період поділено на довоєнний та воєнний, тому що їх пряме (безпосереднє) порівняння не зовсім коректне.

Таблиця 2.4.

Результати перевірочних заходів територіальними органами ДПС України за 2019-2023 роки

Показник	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2019-2021 роки	2022 рік	2023 рік
Кількість документальних перевірок, у т. ч.:	46 445	25 825	45 042	117 312	7 309	15 502
Планові	9 700	1 940	3 092	14 732	785	766
Позапланові	36 745	23 885	41 950	102 580	6 524	14 736
Фактичні	-	-	-	-	21 537	26 316
Донараховано грошових зобов'язань (млн. грн.), у т. ч.:	41 717,2	17 213,4	62 633,7	121 564,3	19 585,8	45 940,8
штрафних санкцій	1 318,2	5 005,7	14 327,8	20 651,7	немає даних	
Пені	1 078,6	832,1	814,2	2 724,9		
Узгоджено донарахованих грошових зобов'язань (млн. грн.)	14 692,2	7 789,6	11 235	33 716,8	10 446,7	11 371,7
Рівень узгодження (відс.)	*35,2*	*45,3*	*17,9*	*27,7*	*53,3*	*24,6*
Сплачено донарахованих грошових зобов'язань (млн. грн.)	3 519,2	2 081,6	4 701,7	10 302,5	1 300,3	2 130,7
Рівень сплати узгоджених сум (відс.)	*23,8*	*26,9*	*42*	*30,6*	*12,4*	*18,7*
Рівень сплати донарахованих сум (відс.)	*8,4*	*12,2*	*7,5*	*8,5*	*6,6*	*4,6*

Джерело: складено автором за даними [14,16]

За інформацією Рахункової палати, «звітом «Аудит-1» не передбачено деталізації даних про нарахування штрафних санкцій у розрізі встановлених ПКУ порушень. Як наслідок, моніторинг *застосованих штрафних санкцій, нарахованої пені та їх сплати здійснюється ДПС без розподілу у розрізі статей 117, 118, 119[1], 121, 123[1], 125[1], 126* (до 01.01.2021 – стаття 128) ПКУ. 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*. Із загальної суми донарахованих грошових зобов'язань 71,8 відс. (87 212,1 млн грн) донараховано за результатами документальних планових перевірок» [16].

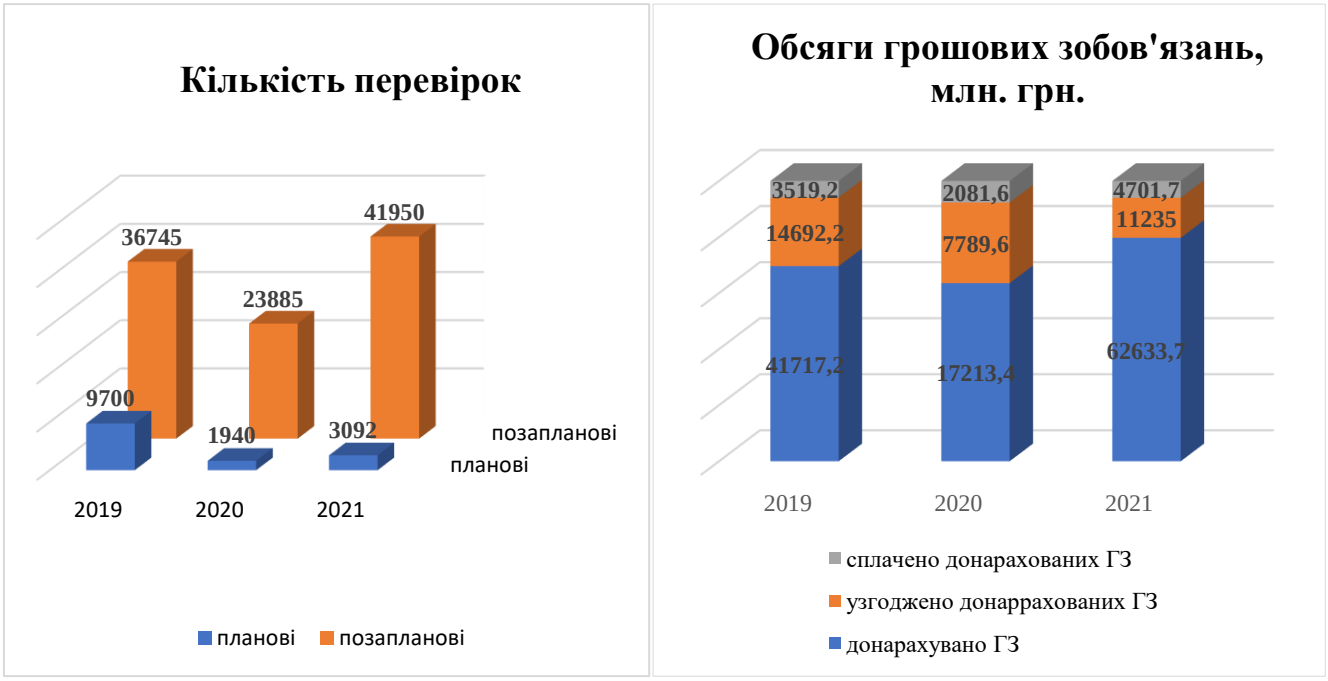


Рис. 2.3. Результати контрольно-перевірочних заходів з обсягами грошових зобов'язань з 2019-2021 роки

Джерело: складено автором за даними [14]

«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)» [16].

Подібні неоднозначні тенденції щодо зменшення кількісних даних обґрунтовані обмеженнями у частині проведення *документальних та фактичних* перевірок у період поширення коронавірусної хвороби (COVID-19), зокрема «на період з 18 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України» [21].

«Платниками податків *сплачено 10 302,5 млн грн грошових зобов'язань, що становить лише 8,5 відс. донарахованих та 30,6 відс. узгоджених сум.* 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)» [16].

У період воєнного стану ДПС України відзначає, що «законодавче скасування обмежень на проведення перевірок та поновлення проведення незавершених перевірок суттєво позначилось на показниках результативності заходів контролю» [14].

Так, «при збільшенні кількості перевірок на 44 відс. загальний показник донарахувань збільшився на 135 відс., і це при тому, що найбільша складова у загальній сумі донарахованих грошових зобов'язань – донарахування за результатами документальних планових перевірок, обмеження на проведення яких частково було знято лише 01 серпня 2023 року.

У 2023 році загальна сума донарахованих грошових зобов'язань зросла у 2,3 раза і становила 45 940,8 млн грн (у 2022 році – 19 585,8 млн гривень). Зростання донарахувань відбулося за всіма видами перевірок» [14], що можна наочно побачити на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Результати контрольно-перевірочних заходів за 2022-2023 роки

Джерело: [14]

За 2023 рік збільшення показників відбулося у таких пропорціях: *за документальними плановими* – на 62 відс., або у 1,6 раза; *за позаплановими* – на 486 відс., або у 5,9 раза; за фактичними – на 23 відс., або у 1,2 раза.

Про підвищення ефективності заходів податкового контролю підрозділів податкового аудиту у 2023 році порівняно з контрольно-перевірочною роботою 2022 року свідчить збільшення узгоджених донарахованих сум (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Обсяги грошових зобов'язань за 2022-2023 роки

Джерело: [14]

«Сума узгоджених донарахувань зросла на 7 відс. і становила 11 414,5 млн грн донарахованих грошових зобов'язань (у 2022 році –10 619,9 млн грн), із них:

11 371,3 млн грн – узгоджено та пред'явлено до сплати;

43,2 млн грн – скасовано штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), нарахованих на суму податкового зобов'язання, яке було сплачено платником податків протягом 30 календарних днів (Закон № 3219-IX)» [14].

У 2023 надійшло до бюджету 2 130,7 млн грн, це майже у 2 рази більше ніж у 2022 році (1 300,3 млн грн), рівень стягнення узгоджених донарахувань також зріс на 6,5 пунктів та становив 18,7 відсотка.

Окремої уваги потребують аналіз та зауваження Рахункової палати щодо нарахування податковими органами штрафних санкцій та пені.

Відповідно до результатів аудиту ефективності забезпечення податковими органами застосування і своєчасності стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені до державного бюджету моніторингу відзначається специфіка ІТС «Податковий блок». Зокрема, зазначене 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)» [16].

Тобто, в ІТС «Податковий блок» унеможливлено складання в автоматичному режимі довідкових сум штрафних санкцій у розрізі періодів виникнення. Це, у свою чергу, унеможливлює процедуру встановлення реального стану щодо повноти й своєчасності застосування контролюючими органами таких штрафних санкцій.

Подібне викликає неузгодження ІТС «Податковий блок» з нормами ПКУ, що набули чинності з 01.01.2021, автоматичний розрахунок штрафних санкцій (ст. 124 ПКУ) в ППР здійснюється у розмірі, що діяв до 01.01.2021. Така ситуація ускладнює роботу територіальних податкових органів та потребує коригування ППР в ручному режимі, що створює додаткові ризики щодо несвоєчасності застосування контролюючими органами таких штрафних санкцій у зв'язку через строки давності.

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.

Впродовж 2019-2021 років за податками і платежами нараховано в ІКП **9 167,3 млн грн пені** (табл. 2.5) (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) [16].

Таблиця 2.5

Дані про суми нарахованої у 2019-2021 роках пені у розрізі окремих податків (млн грн)

Показник	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2019-2021 рр.
Нараховано пені, всього, у тому числі у розрізі податків:	3 075	5 953,8	138,5	9 167,3
ПДВ	2 385,3	954,3	-470,8	2 868,8
рентна плата за користування надрами	56,2	5 050,6	77,2	5 184

податок на прибуток підприємств	357,2	-108,6	400,6	649,2
ПДФО	235,3	26,4	62,2	323,9
акцизний податок	15,5	6,8	68,7	91
екологічний податок	15,4	15,7	1,0	32,1
рентна плата за спеціальне використання води	7	5,5	0,1	12,6

Джерело: [16]

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 Рахункової палати 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.

Як відмічено Рахунковою палатою, ДПС не забезпечено контролю за станом нарахування та сплатою платниками податків пені, що призводить до низького рівня її погашення та недонадходжень доходів до державного бюджету.

Висновки до другого розділу

Контроль за виплатою грошових зобов’язань здійснюється податковими органами за допомогою проведення контрольно-перевірочних заходів, а також програмного забезпечення, в якому відбувається їх автоматична фіксація.

Обмеження на проведення перевірок, що були накладені під час коронавірсуної пандемії та воєнного стану, звичайно відобразилися на обсягах грошових зобов’язань, у вигляді штрафних (фінансових) санкцій та пені, що доведено статистичними даними.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ ЩОДО ОСКАРЖЕННЯ ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ, НАРАХОВАНИХ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ

3.1. Податкові консультації як інструмент для обліку та оскарження грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами

Термін «податкова консультація» був ПКУ на противагу раніше існуючому поняттю «податкові роз'яснення», передбаченому Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», який втратив чинність на сьогоднішній день.

ПКУ передбачає, що «податкова консультація – це допомога контролюючого органу конкретному платнику податків з питань практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів» [19].

«Для отримання податкової консультації платник податків повинен подати запит до контролюючого (податкового або митного) органу та отримати безоплатну відповідь протягом 30 календарних днів. Податковий кодекс передбачає, що одним із завдань податкової служби є надання податкових консультацій. Таким чином, податкова консультація - це, по суті, інструмент, за допомогою якого компанії можуть уникнути податкових ризиків при податковому плануванні» [29].

Державні контролюючі органи надають два види податкових консультацій, які представлені на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Види податкових консультацій, які надаються державними контролюючими органами

Джерело: складено автором за даними [19]

«Податковим консультаціям, наданим органами державної влади притаманні особливі риси:

- Гарантійна функція: податкові консультації звільняють платників податків від фінансової відповідальності, якщо платник діяв згідно наданої індивідуальної податкової консультації;

- Пріоритетність консультативних рішень органів влади вищого рівня: превалювання узагальнюючих податкових консультацій над індивідуальними;

- Відсутність нормативності: податкові консультації ніколи не вважалися нормативно-правовими актами. Такий підхід зумовлений тим, що податкові консультації є роз'яснювальними актами, які не передбачають створення нових нормативно-правових актів;

- Публічність інформації: податкові консультації оприлюднюються для того, щоб будь-яка зацікавлена особа могла ознайомитися зі змістом відповідних законів. Не є винятком і індивідуальні податкові консультації, які, незважаючи на їх персональний характер, також є публічними через систему єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій;

- Індивідуальний характер: індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію» [3].

«Окрім державного регулювання ринку консультаційних послуг, в Україні наразі існують громадські організації та асоціації, які організовують діяльність податкових консультантів, а також Спілка податкових консультантів України, членами якої є майже 200 сертифікованих податкових консультантів» [17].

Податкові консультації надаються не лише органами державної влади, а й приватними компаніями в комплексі консалтингових послуг. В Україні перші консалтингові фірми з'явилися в 1990-х роках, одночасно з відкриттям представництв відомих міжнародних компаній.

Спектр консалтингових послуг на національному ринку включає: IT-консалтинг, фінансовий, юридичний та маркетинговий консалтинг, оціночна діяльність, управлінський та виробничий консалтинг та інші види. Наразі консалтинг, як особлива послуга активно розвивається й має значний потенціал для подальшого зростання, в основному за рахунок використання IT-технологій.

На ринку консалтингу в Україні домінують великі міжнародні фірми, так звана «велика четвірка»: Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers, Deloitte, KPMG, McKinsey та Boston Consulting Group) та близько 300 найбільших національних компаній, які надають виключно консалтингові послуги. При цьому лідери консалтингу надають перевагу універсальним послугам або вузькій спеціалізації [23]. Домінуючі позиції на ринку консалтингових послуг

займає фінансовий консалтинг, IT–консалтинг, юридичний консалтинг, маркетинговий консалтинг.

Фінансове консультування інтегрує в собі одночасно декілька компонентів, включаючи податкове, інвестиційне консультування, а також аудит. У контексті фінансового консультування слід виокремити податкове консультування, як окремий вид діяльності. Підвищений попит на ці послуги пояснюється постійними змінами у податковому законодавстві та намаганнями суб'єктів господарювання оптимізувати результати фінансово-господарської діяльності, шляхом зменшення податкових платежів до бюджетів усіх рівнів. Податкове консультування включає в себе попередній аналіз та оцінку податкової звітності, консультації з податкового планування та юридичний супровід суб'єктів господарювання. Саме комплексне консультування фахівців-експертів з усіх податкових аспектів є найбільш актуальним, оскільки консультант не тільки надає рішення, але й допомагає його реалізувати та несе відповідальність за кінцеві наслідки. Тому податкове консультування можна трактувати як невід'ємну частину сучасної податкової системи [23]. Найпоширеніші послуги податкового консалтингу представлені на рис. 3.2.

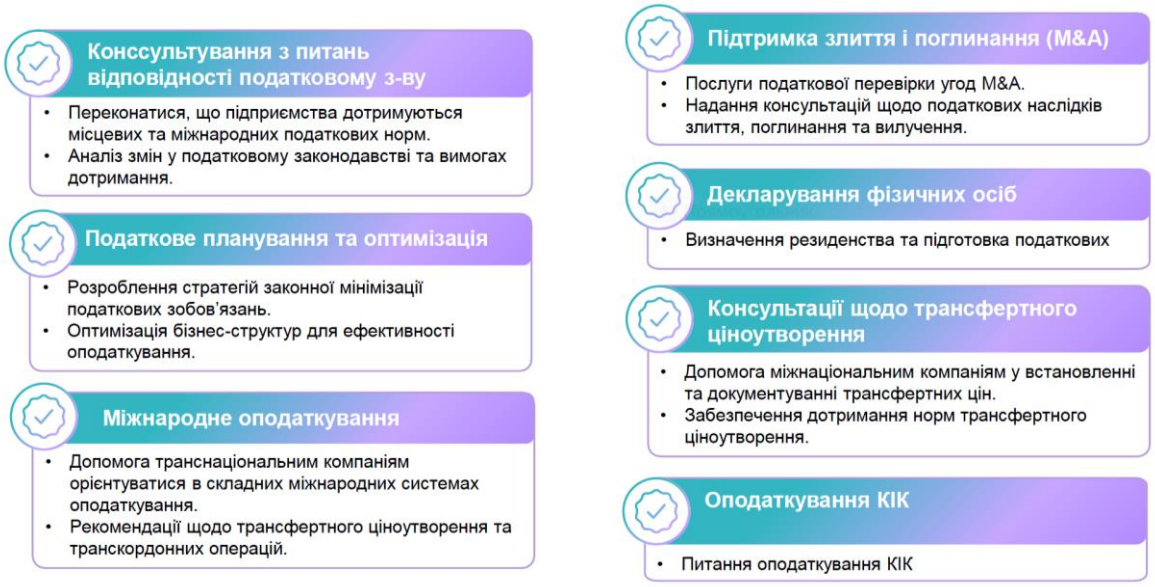


Рис. 3.2. Найпоширеніші послуги податкового консалтингу

Джерело: [30]

Міжнародна аудиторська компанія Deloitte наводить наступне визначення податкового консультування: «податкове консультування – це консультаційні послуги щодо оподаткування операцій та/або діяльності підприємства згідно з вимогами українського або міжнародного законодавства» [8]. Комплекс послуг податкового консультування, що надають міжнародні аудиторські компанії в Україні представлений на рис. 3.3.

Послуга 1. Консультування та розробка рекомендацій
Експерти проводять консультації щодо сплати та розрахунку податків, можливостей використання пільг.
Консультанти розкажуть, як захистити інтереси клієнта у разі порушень податкового законодавства.
Послуга 2. Допомога у виборі системи податкового обліку
Консультанти виберуть для клієнтів найбільш оптимальну систему податкового обліку із всіх доступних.
Допомога консультантів також полягає в складанні обґрунтування витрат, розробки нових схем оптимізації та аналізі існуючих.
При необхідності користуйтеся послугами фінансового консалтингу та юридичного консалтингу, про яких є докладні статті в нашому журналі.
Послуга 3. Врегулювання податкових спорів
Завдання консультанта прорахувати податкові ризики заздалегідь, придумати шляхи уникнути їх або хоча б знизити їх ймовірність.
При розгляді документації і скарг представляє інтереси компанії. При необхідності консультанти врегульовують спори в судовому порядку, відмінять (або хоча б оскаржать) рішення і дії податкової служби.
Послуга 4. Підготовка податкових документів
Консультанти сформують звіти по обов'язковим платежам згідно необхідним нормам, коректно оформлять акти про порушення закону і скарги.
При перевірці документів ИФНС складаються висновки та заперечення.
Послуга 5. представництво інтересів та ведення справ платника податків
Консультант допоможе відшкодувати ПДВ, супроводить процес відшкодування, оцінить податкові наслідки, розробить оптимальні умови договорів. Проконсультує щодо наслідків, ризиків, порядок обліку, розробити оптимальні системи обліку з точки зору оподаткування.

Рис. 3.3. Комплекс податкових консалтингових послуг, що надають міжнародні аудиторські компанії в Україні

Джерело: складено автором за даними [8]

Як видно з рисунку 3.3. серед консалтингових послуг присутня послуга – «врегулювання податкових спорів, яка передбачає:

- Підготовку відповідей на запити податкових органів;
- Аналіз правомірності призначення податкових перевірок та можливих варіантів дій;

- Супроводження податкових перевірок, включаючи комунікацію з інспекторами, відповіді на запити, аналіз ризиків та шляхів їх мінімізації
- Оскарження результатів перевірок на досудовому етапі;
- Супроводження судового оскарження податкових повідомлень-рішень, наказів, дій чи бездіяльності податкових органів, податкових консультацій; повернення надміру сплачених податків;
- Діагностика (аналіз) податкового спору компанії та надання рекомендацій щодо слабких та сильних аргументів і підсилення правової позиції;
- Супроводження процедури виконання судового рішення» [9].

3.2. Оскарження податкових повідомлень-рішень щодо грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами

«Якщо ДПС за результатами документальної перевірки сформувала акт, платник податків може надати заперечення. У випадку, коли платник податків отримав податкове повідомлення – рішення (ППР), є два варіанти: сплатити донараховану суму протягом 30 календарних днів, у такому випадку ви зможете уникнути штрафів і пені; оскаржити податкове повідомлення – рішення в адміністративному і/або судовому порядку» [8].

Консалтингові компанії рекомендують дотримуватись процедури оскарження ППР. Варто розпочати з процедури досудового порядку врегулювання спору – адміністративного оскарження. Схематично процедура представлена на рис. 3.4.



Рис. 3.4. Процедура адміністративного оскарження ППР

Джерело: [24]

Отже, порядок оскарження податкових повідомлень-рішень або інших рішень, прийнятих контролюючими органами в адміністративному порядку, визначений у статті 56 ПКУ. «Якщо платник податків вважає, що орган ДПС неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв рішення, що суперечить законодавству чи виходить за межі своїх повноважень, він має право звернутися до органу ДПС вищого рівня для перегляду цього рішення» (ч. 2 ст. 56 ПКУ) [19]. «Скарги на рішення територіальних органів ДПС подаються в письмовій або електронній формі до центрального органу ДПС. Скаргу можна подавати протягом 10 робочих днів з дня отримання повідомлення про податкове правопорушення або іншого рішення контролюючого органу, яке оскаржується» (абзаци 1, 2 пункту 56.3 ПКУ) [19].

Також «протягом шести місяців з дня закінчення строку в 10 робочих днів, можна подати скаргу разом із заявою про поновлення пропущеного строку для подання скарги в адміністративному порядку. До скарги за наявності слід додати копії документів, що підтверджують поважність причин пропуску строку» (абзац 3 п. 56.3 ст. 56 ПКУ) [19].

Якщо податкові органи визнають причини пропуску строку поважними, вони відновлять пропущений строк подання скарги в адміністративному

порядку [24]. Термін адміністративного оскарження ППР зростає до 30 календарних днів для податків за якими податкове зобов’язання визначає не платник, а орган ДПС. Якщо ви дотримуєтесь встановлених законом строків, податковий борг за період оскарження вважається нестягнутим і пеня не нараховується.

«Орган ДПС вищого рівня зобов'язаний прийняти та зареєструвати скаргу в день її надходження. Якщо платник податків пропустив строк подання скарги, вона не розглядається і повертається із зазначенням причини повернення» (п. 56.7 ПКУ) [19]. «Під час адміністративного оскарження контролюючий орган зобов'язаний довести правомірність своєї вимоги або свого рішення» (п. 56.4 ПКУ) [19]. «Якщо скарга подана в межах встановленого строку, виконання грошових зобов'язань з боку ДПС призупиняється. Період призупинення триває від дати подання скарги до дати завершення процедури адміністративного оскарження. Протягом строку зупинення орган ДПС не надсилає податкові вимоги з оскаржуваного податку, а сума грошового зобов'язання вважається неузгодженою» (п. 56.15 ПКУ) [19]. «Орган ДПС вищого рівня, який розглядає скаргу, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його платнику податків протягом 20 робочих днів, що настають за днем отримання скарги» (п. 56.8 ПКУ) [19]. Строк розгляду скарги може бути продовжено, але не більше ніж на 60 робочих днів [24].

Результати процедури адміністративного оскарження можуть бути різними таблиця 3.1.

Таблиця 3.1.

Результати процедури адміністративного оскарження ППР*

Умови завершення процедури	Результати завершення процедури
Адміністративне оскарження закінчується в день наступний за останнім днем строку, передбаченого для подання скарги на ППР або будь-яке інше рішення органу ДПС, якщо скаргу не подали у зазначений строк;	- повністю задовільнити скаргу платника і скасувати оскаржуване ППР; - частково задовольнити скаргу та в окремій частині скасувати ППР, що він оскаржує;

Адміністративне оскарження закінчується коли платник отримав: - рішення про повне задоволення скарги; - рішення центрального органу ДПС; - звернувся до ДПС із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, що їх оскаржував (п. 56.17 ПК).	- залишити скаргу без задоволення, а оскаржуване ППР — без змін; - зменшити (збільшити) суму грошового зобов'язання.

Джерело: складено автором за даними [24]

Податкові консультанти звертають увагу, що «рішення центрального органу державної податкової служби за результатами розгляду скарги платника податків є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню. Однак платник податків може оскаржити його в судовому порядку» (п. 56.10 ПКУ) [19]. При цьому «рішення контролюючого органу, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню. Платник податків має право звернутися до суду в будь-який момент після отримання повідомлення-рішення. Але слід пам'ятати про строки позовної давності, передбачені статтею 102 ПКУ - не пізніше 1095 днів з дня отримання податкового повідомлення-рішення» (п. 56.18 ПКУ) [19].

Платник може оскаржити податкове повідомлення-рішення в суді, незалежно від того, чи використовував він процедуру адміністративного оскарження. Якщо він спочатку оскаржив податкове повідомлення – рішення про виникнення грошового боргу в адміністративному порядку, він може подати позов до суду протягом одного місяця після завершення процедури адміністративного оскарження (ст. 56.19 ПКУ) [19,24].

За даними ДПС «протягом січня-листопада 2024 року на розгляді у судах різних інстанцій перебувало 59,4 тис справ за позовами до органів ДПС на суму 435,3 млрд грн. Розглянуто 11,9 тис. справ на суму 98,2 млрд грн, з них: на користь органів ДПС – 4,5 тис справ (у т.ч. немайнові спори) на суму 62 млрд грн, та на користь платників податків – 7,4 тис. справ на 36,2 млрд гривень. Протягом січня - листопада 2024 року до ДПС надійшло 77 563 скарги

на 84 383 рішення контролюючих органів (податкових повідомлень-рішень, рішень про нарахування пені та накладення штрафу та рішень про застосування штрафних (фінансових) санкцій, вимог, постанов та інших рішень). Так, за вказаний період розглянуто 10 105 скарг на 16 460 податкових повідомлень-рішень, рішень, вимог, постанов, з яких, повністю та частково скасовано 3 435 на 13 412,8 млн гривень» [15]. Отже на користь платників податків було розглянуто 62% справ. 34% податкових повідомлень-рішень скасовано. Представлена статистика демонструє, що оскарження податкових зобов'язань, нарахованих контролюючими органами – дієва практика.

Отже, перевагами користування послугами податкового консультування є можливість розробки та впровадження рішень, спрямованих на підвищення безпеки активів матеріальних та нематеріальних активів фізичних та юридичних осіб, які користуються такими послугами. В результаті клієнти отримують практичні рекомендації та пропозиції, спрямовані на мінімізацію існуючих (виявлених) або прихованих (потенційних) юридичних та податкових ризиків і помилок. Це дозволяє: вирішувати спори та ситуації, що виникають за результатами податкових перевірок та інших видів перевірок; розробляти податкові стратегії з урахуванням специфіки діяльності та напрямків розвитку компанії. Тому в умовах складної національної системи оподаткування фізичних та юридичних осіб важливість податкового консультування зростає [7].

Висновки до третього розділу

Отже, напрями податкового консультування щодо оскарження грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами, можуть включати наступні аспекти:

1. Оскарження рішень податкових органів:

- Консультації щодо процедури оскарження рішень податкових органів, зокрема податкових повідомлень-рішень (ППР), податкових вимог та інших актів, що містять нарахування податкових зобов'язань;

- Аналіз правомірності застосування податковими органами норм законодавства та нормативно-правових актів;

- Оцінка можливості оскарження рішень у адміністративному порядку (подання скарги до вищого податкового органу) та в судовому порядку (адміністративний суд).

2. Аналіз відповідності нарахованих податкових зобов'язань законодавству:

- Перевірка правильності застосування ставок податків, пільг, а також методики обчислення податкових зобов'язань;

- Оцінка правильності визначення об'єкта оподаткування та відповідності деклараційних відомостей.

3. Робота з податковими перевірками:

- Консультації щодо прав та обов'язків платника податків під час податкової перевірки, у тому числі щодо фіксації порушень під час перевірок;

- Підготовка заперечень до актів податкових перевірок, а також підтримка при складанні обґрунтованих скарг на акт перевірки.

4. Інтерпретація норм податкового законодавства:

- Пояснення правових норм, що застосовуються для розв'язання конкретних ситуацій щодо податкових зобов'язань;

- Консультування з питань міжнародного оподаткування та застосування угод про уникнення подвійного оподаткування.

5. Захист інтересів в судовому порядку:

- Представництво інтересів платників податків в адміністративних судах;

- Розробка правової стратегії для оскарження нарахованих податкових зобов'язань, підготовка необхідних документів та доказів для суду.

6. Реструктуризація податкових зобов'язань:

- Консультації щодо можливості та порядку реструктуризації заборгованості перед податковими органами (через укладення угоди про розстрочку чи відстрочку платежів);

- Перевірка умов для застосування амністії, реструктуризації боргів або іншого інституту, який дозволяє знизити податкове навантаження.

7. Проблеми з податковими пільгами та відстрочками:

- Оцінка можливості оскарження рішення щодо відмови в наданні податкових пільг або відстрочок.

8. Консультації щодо адміністративної відповідальності:

- Консультування щодо можливості застосування штрафів, пені та інших санкцій за порушення податкового законодавства;

- Оцінка можливості зменшення або скасування санкцій.

У процесі податкового консультування важливо точно оцінити ситуацію, врахувати специфіку законодавства та дати рекомендації щодо вибору оптимального шляху захисту прав платника податків.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження щодо консультування з погашення, оскарження та обліку грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами, можна зробити ряд висновків.

1. Визначено різницю та взаємозв'язок між поняттями «податковий обов'язок», «податкове зобов'язання», «грошове зобов'язання», що має законодавче закріплення.

2. Виділено характерні ознаки грошового зобов'язання, що реалізуються завдяки його змісту, порядку сплаті, точності обчислення, рівнем правової та податкової дисципліни, застосуванням державного примусу у випадку невиконання.

3. Досліджено та деталізовано, як документуються та відображаються грошові зобов'язання за різними податками у податковій та бухгалтерській звітностях в контексті нарахування та заборгованості платником податків. В цьому контексті наведено особливості нарахування пені за різними видами податків в розрізі її підстав виникнення та розмірів обрахунку. Із застосуванням бухгалтерських проводок відображено грошові зобов'язання, з нарахуванням штрафних (фінансових) санкцій та пені.

4. Динаміка обсягів грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами за період 2019-2023 роки, показала неоднозначні тенденції, що обґрунтовано двома глобальними потрясіннями для економіки України загалом.

5. При аналізі за 2019-2021 роки спостерігається тенденція щодо проведення перевірок та донарахованих грошових зобов'язань коливається та у 2020 році дані показники зменшуються майже вдвічі, тобто зміни відбуваються пропорційно показникам кількості перевірок та грошових зобов'язань. Водночас, величина штрафних санкцій щороку збільшується з 1318 млн. грн. – у 2019 році до 14327 млн. грн. – у 2021 році. Розміри пені

залишаються майже на одному рівні 1 млн .грн. – у 2019 році та більше 800 млн. грн. – 2020-2021 роках.

6. За 2022-2023 роки проведені перевірки не досягли рівня жодного з минулих років, що обтяжено воєнним часом (коливаються 7-15,5 тис. перевірок), найменший показник у довоєнному періоді у 2020 році – більше 25 тис. перевірок. Водночас, суми донарахувань у 2023 році сягнула більше рівня 2019 року (у 2023 – 45940 млн.грн., у 2019 – 41712 млн. грн.).

7. Розглянуто процедуру податкового консультування щодо оскарження податкових зобов'язань, нарахованих податковими органами, що полягає у наступному. Завдяки консультаціям щодо оцінки можливостей оскарження рішень податкових органів (у частині ППР) законодавчо передбачено процедуру адміністративного та судового порядку оскарження.

8. Окремо відзначено важливість консультування щодо відповідальності щодо застосування податковими органами штрафних санкцій та пені у випадку порушення платником податків податкового законодавства (невиконання або невчасне виконання податкових зобов'язань).

9. Податкові консультації дають можливість оцінити ситуацію платника податків щодо виконання грошових зобов'язань, нарахованих податковими органами, вивчити податкову звітність та вжити відповідних заходів у випадку потреби оскарження податкових зобов'язань, нарахованих податковими органами, або забезпечити їх уникнення у майбутньому.

Список використаних джерел

1. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навчальний посібник. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2021. 240 с.

2. Беліцький І.С. Проблеми припинення податкового обов'язку. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2014. №10-2. URL: http://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc10- 2/part_1/34.pdf.

3. Брояков С. В. Ґенеза розвитку податкових консультацій крізь призму історичної ретроспективи. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Сер.: Юриспруденція. 2020 № 46. URL: https://doi.org/10.32841/2307-1745.2020.46.

4. Газета Інтерактивна бухгалтерія. URL: www.interbuh.com.ua

5. Гетманцев Д. О. До питання про особливості строків давності для застосування й стягнення штрафів та пені в податкових правовідносинах. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. 2014. Вип. 29 (2). С. 39-43. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2014_29(2)

6. Голоядова Т.О., Латковский П.П. Податкове право: навчальний посібник (для здобувачів вищої денної форми навчання). Одеса, 2019.167 с. URL: http://dspace.onua.edu.ua/ handle/11300/12470

7. Ізмайлов Я. О., Єгорова І. Г. Шляхи вирішення проблем податкового консультування в Україні з використанням досвіду зарубіжних країн. Бізнес Інформ. 2020. №7. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2020-7_0-pages-262_269.pdf

8. Консалтингова компанія Deloitte Україна. URL: https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/tax/solutions/tax-consulting.html

9. Консалтингова компанія KPMG. URL: https://kpmg.com/ua/uk/home/services/tax/tax-dispute-resolution-tax-audits.html

10. Конституція України. 28.06.1996. URL: https://www.president.gov.ua/ua/documents/constitution/konstituciya-ukrayini-rozdil-i

11. Кучерявенко М. Податковий обов'язок: зміст, структура, засоби забезпечення: URL: http://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/4597/1/Kuheryavenk_122.pdf

12. Ліга Закон. URL: www.ligazakon.ua

13. Онищенко В. Як дізнатись про податковий борг. URL: https://buhplatforma.com.ua/article/7324-podatkoviy-borg

14. Офіційний сайт ДПС України. Звіти та плани роботи ДПС України. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/

15. Офіційний сайт ДПС України. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/854752.html

16. Офіційний сайт Рахункової палати. ЗВІТ про результати аудиту ефективності забезпечення податковими органами застосування і своєчасності стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і пені до державного бюджету. 2022. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/12-2_2022/Zvit_12-2_2022.pdf

17. Панура Ю.В., Скоромцова Т.О. Податкове консультування в зарубіжних країнах: досвід для України. 2019. Вип. 3. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. https://core.ac.uk/download/pdf/268453065.pdf

18. Податкова грамотність: зобов'язання, борг, вимога. URL: https://ukurier.gov.ua/uk/articles/podatkova-gramotnist-zobovyazannya-borg-vimoga/

19. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

20. Покатаєва О., Коваль О. Правова природа податкового обов'язку. Держава та регіони. 2015.№1. URL: http://www.law.stateandregions.zp.ua/archive/1_2015/9.pdf

21. Постанова Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2021 року № 89 «Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення

деяких видів перевірок». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/89-2021-%D0%BF#Text

22. Проць І.М., Грищук А.Б. Обов'язок сплати податку та податкове зобов'язання: поняття, проблеми співвідношення. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. № 6. С. 498-503.

23. Рейкін В.С., Макара О.В. Консалтинг в Україні: оцінка стану та тенденції розвитку. Інфрастуктура ринку. 2020. №39. URL: https://doi.org/10.32843/infrastruct39-16

24. Сердюк О. Як оскаржити ППР від податкової. URL: https://egolovbuh.expertus.com.ua/10011246

25. Фігун Н.І. Нормативний та науковий підходи до визначення поняття «податковий обов'язок». URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/11261/1/171-174.pdf

26. Фокша Л., Кльова В. Податковий обов'язок: правова природа та зміст. URL: https://er.dduvs.edu.ua/bitstream/123456789/7922/1/42.pdf

27. Хатнюк Н.С. Окремі питання виникнення податкових зобов'язань. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2017. №1. URL: http://lsej.org.ua/1_2017/30.pdf

28. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15 12

29. Чумак Ю. Податкові консультації: правовий статус і практика застосування. URL: https://jurliga.ligazakon.net/analitycs/61522_podatkov-konsultats-pravoviy-status--praktika-zastosuvannya

30. Шутий М. Презентація «Окремі тенденції розвитку послуг податкового консалтингу». URL: http://surl.li/ywmzbg

31. Щодо питань узгоджень грошових (податкових) зобов'язань. URL: https://buhgalter911.com/uk/news/news-572815.htmlhandle/11300/12470

32. Яким чином нараховується пеня у разі самостійного виявлення платником податків заниження суми податкового зобов'язання : Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс «ЗІР». БПЗ 138.02. URL: http://www.zir.sfs.gov.ua