

*П. В. Проноза,  
д. е. н., професор, професор кафедри фінансів,  
Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця*

## ДИНАМІКА ПОДАТКОВОГО БОРГУ І НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ

*P. Pronoza,  
Doctor of Economic Sciences, Professor, Professor of the department of Finance,  
Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics*

### THE DYNAMICS OF TAX DEBT AND DIRECTIONS FOR IMPROVING TAX ADMINISTRATION IN UKRAINE

*У статті висвітлено динаміку податкового боргу в Україні, у тому числі в розрізі окремих податків, зборів, платежів. Проаналізовано динаміку і тенденції приросту (зниження) розстрочених (відстрочених) грошових зобов'язань та податкового боргу за регіонами і виявлено регіони з високим, постійно зростаючим обсягом податкового боргу. Проведений аналіз сум списаної безнадійної податкової заборгованості, а також обсяг укладених договорів про розстрочення податкового боргу у 2017 році. Досліджено динаміку погашення податкового боргу, а також обсяги списаного й новоствореного податкового боргу протягом останніх років. Виявлено, що заходи, які здійснювались контролюючими органами із забезпечення стягнення податкового боргу та попередження його зростання, виявились неефективними та малорезультативними, внаслідок чого податковий борг до державного бюджету протягом 2014—2016 рр. збільшився у 3,8 раза, або на 43,2 млрд грн. Запропоновано власне бачення напрямів вдосконалення податкового адміністрування в Україні на довгострокову перспективу.*

*The article covers the dynamics of tax debt in Ukraine, including analysis by separate taxes, fees, payments. The dynamics and trends of growth (decrease) of deferred (postponed) monetary liabilities and tax debt by regions was analyzed and regions with high, constantly increasing volume of tax debt were identified. The analysis of amounts of write off uncollectible tax arrears as well as the volume of agreements on the decommissioning of tax debt in 2017 was carried out. The dynamics of repayment of tax debt, as well as volumes of the write-off and newly created tax debt in recent years have been investigated. It was found that the measures taken by the supervisory authorities to secure tax debt collection and prevention of its growth proved to be ineffective, as a result of which the tax debt to the state budget during the 2014—2016 period increased by 3.8 times, or by 43.2 billion UAH. We propose our own vision of the directions of improvement of tax administration in Ukraine for the long-term perspective.*

*Ключові слова: податковий борг, адміністрування податків, відстрочення (розстрочення) податкового боргу, безнадійна податкова заборгованість, новостворений податковий борг.  
Key words: tax debt, tax administration, postponement of tax debt, bad tax debts, newly created tax debt.*

#### **ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ**

Домінуючим показником ефективності реалізації податкової політики держави та функціонування податкової системи є рівень добровільної сплати податків і зборів її громадянами. Частка податкових надходжень, сплачених добровільно до державного бюджету, у визначені діючим законодавством терміни є одним із найважливіших показників ефективності адміністрування податків. А рівень податкового боргу є індикатором, який у загальному вигляді показує наявні проблеми в оподаткуванні й недостатню ефективність діючих механізмів сплати податків. Наявність великих сум податкового боргу означає недоотримання значної частки доходів бюджету, оскільки саме податкові надходження формують основну частину доходів бюджету, а своє-

часність і повнота цих платежів забезпечує фінансову стабільність держави. Саме тому в рамках новітніх змін у політичному, економічному та соціальному житті країни актуальним є дослідження рівня й динаміки податкового боргу та пошук напрямів удосконалення податкового адміністрування.

#### **АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ**

Пошук причин та напрямів зниження рівня податкової заборгованості платників висвітлювали в своїх працях такі видатні вітчизняні та зарубіжні науковці, як: О.М. Тимченко [4], О.М. Десятнюк та Т.Я. Маршалок [5], В.В. Угрин [6] та ін. Проблеми податкового адміністрування та вектори їх вирішення досліджені в працях багатьох вчених, серед яких В.А. Ільшєнко [7], О.І. Юр'єва [8], В.Я. Князькова та Л.К. Сергієнко [9], В.А. Жу-

равський [10] та ін. Проте сучасні реалії вимагають свіжих ідей для вирішення цих питань.

## МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження динаміки податкового боргу в Україні і пошук шляхів удосконалення податкового адміністрування.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Основною функцією податкових органів у розвинутих індустріальних країнах є моніторинг процесу сплати податків, а основним джерелом поповнення бюджету повинна бути добровільна сплата податків. Однак розбудова податкової системи України проходить у складний період формування економіки ринкового типу, супроводжуючись кризовими явищами практично у всіх сферах суспільного життя [4, с. 149]. Водночас існуючі дисбаланси вітчизняної податкової системи зумовлюють недосконалість податкового адміністрування, що суттєво впливає на виникнення податкового боргу та тіньових відносин у фінансовій сфері. За таких умов масового поширення набувають нелегальні методи зниження податкових платежів платниками податків, у результаті чого виникає податковий борг [5, с. 8].

Відповідно до пп. 14.1.175 ст. 14 Податкового кодексу термін "податковий борг" трактується як сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений Податковим кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання [1].

До основних причин виникнення податкового боргу відносять:

- значний спад виробництва та зростання цін на сировину і матеріали;
- відсутність ринків збуту продукції;
- проведення бартерних операцій;
- неплатоспроможність покупців, що тягне за собою несвоєчасне надходження коштів на банківські рахунки та збільшення дебіторської заборгованості;
- відсутність обігових коштів;
- форс-мажорні та непередбачувані обставини;
- надмірна кредиторська заборгованість;
- невиконання умов договорів, контрактів партнерами;

— донарахування сум податків за результатами документальних перевірок підприємств, в яких відсутні обігові кошти та майно [1].

Як ми бачимо, причин виникнення податкового боргу багато і вони мають різний характер. Проте незалежно від чинників, що спричинили виникнення заборгованості, вона має бути погашена до бюджету боржниками — платниками податків. У цьому полягає одне з основних завдань контролюючих органів ДФС України.

Ведення обліку податкового боргу в Україні покладається на контролюючі органи в сфері оподаткування. Податковий борг платників податків виникає як за платежами до державного так і до місцевих бюджетів, що в свою чергу обумовлено розподілом окремих податкових надходжень згідно з Бюджетним кодексом України. Оскільки левова частка податків спрямовується саме до Державного бюджету України, то закономірно, що обсяги податкового боргу до держбюджету суттєво перевищують його розміри до місцевих бюджетів в Україні [6].

Контролюючі органи, згідно з п. 19-1.1. ст. 19-1. Податкового кодексу, виконують 48 функцій, зокрема:

- здійснюють адміністрування податків, зборів, платежів;
- організовують роботу та здійснюють контроль за застосуванням арешту майна платника податків, що має податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на його рахунках у банку;

— здійснюють погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів;

— здійснюють відстрочення, розстрочення та реструктуризацію грошових зобов'язань та/або податкового боргу, недоїмки із сплати єдиного внеску, а також списання безнадійного податкового боргу [1].

Згідно з п.п. 14.1.1-1. ст. 14 Податкового кодексу, адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи — це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом.

Податкове адміністрування як законодавчо регламентована управлінська діяльність, що здійснюється контролюючими органами, передбачає розв'язання таких основних завдань:

— забезпечення платниками податків зручних умов для виконання їх обов'язків щодо розрахунку, складання звітності та сплати податків;

— контроль із боку держави за виконанням платниками своїх обов'язків, забезпечення їх повного дотримання;

— забезпечення захисту законних прав та інтересів платників податків від протиправного втручання з боку органів державної влади;

— вжиття державою заходів примусу щодо платників, які не виконують свої обов'язки [7].

В Україні згідно із статистичними даними накопичено значний обсяг заборгованості платників зі сплати податкових платежів і, навіть після здійснення реструктуризації, фактично сплачується лише незначна частина реструктуризованої суми. До поточних податкових зобов'язань додаються реструктуризовані, і заборгованість накопичується вже за цими загальними сумами. Розглянемо динаміку загальнодержавного податкового боргу в Україні починаючи з 2002 р. (табл. 1).

З часу проголошення незалежності України до 2010 року сума податкового боргу була найбільшою у 2002 році — 14 172 млн грн, проте податковий борг 2010 року зріс до розмірів — 16 070,2 млн грн, що більше на 13,4% від рівня 2002 р., коли було зафіксовано попередній "рекорд" податкового боргу. Але катастрофічних розмірів податковий борг в Україні досяг протягом останніх п'яти років. За період 2013—2017 рр. зафіксовано зростання податкової заборгованості у майже у 6,5 разів порівняно з 2002 р.

Не можна оминати й той факт, що податковий борг протягом окремих років мав тенденцію до зниження. Зокрема у 2004 та 2007 роках, а також у 2011—2012 роках відстежується значне зниження сум податкового боргу. У 2011 році за рахунок відстрочення і списання податкових зобов'язань у результаті визнання боржника банкрутом сума боргу зменшилась на 3 460 млн грн (39,5% загальної суми заборгованості). Подібне списання заборгованості спостерігалось і в інші роки. Варто сказати, що сума списаних боргів з причини визнання боржника банкрутом у 2009 році сягнула рекордних 8 044 млн грн, що становило 68% загальної суми заборгованості у цьому році. Таким чином, зниження сум податкового боргу відбувалося без відповідних надходжень до бюджетів, а було зумовлено списанням значної його частки окремим категоріям платників за розпорядженнями Кабінету міністрів України. Тобто зниження боргу відбувалося не за рахунок поліпшення механізмів податкового адміністрування.

**Таблиця 1. Динаміка податкового боргу в Україні за 2002–2017 рр.**

Рік	Сума боргу на кінець року (млрд грн)	Базовий темп росту, % (до 2002 р.)	Ланцюговий темп росту, % (до попереднього року)
2002	14,2	100	100
2003	14,1	99,7	99,7
2004	8,9	62,7	62,9
2005	9,4	66,5	106,0
2006	11,3	80,0	120,3
2007	6,3	44,7	55,9
2008	9,1	64,5	144,2
2009	11,8	83,1	128,8
2010	16,7	117,6	141,5
2011	13,8	97,2	82,6
2012	10,1	71,1	73,2
2013	11,5	81,0	113,9
2014	26,9	189,4	233,9
2015	47,0	331,0	174,7
2016 <sup>1</sup>	69,6	490,1	148,1
2017	91,4	643,7	131,3

<sup>1</sup> Дані наведено станом на 01.02.2017 р.

Джерело: розраховано за оприлюдненою інформацією ДФС України [2].

Для більш глибокого розуміння структурних складових податкового боргу розглянемо аналітичні дані про суму заборгованості в розрізі окремих податків і зборів (табл. 2).

Як видно з таблиці, найбільшу питому вагу в структурі податкового боргу займав податковий борг зі сплати ПДВ, проте за досліджуваний період його частка знижувалась з 62,6 % у 2013 р. до 42,0 % у 2016 р. Вагому частку займав податковий борг з податку на прибуток (в межах 19,5–28,7 %). Дуже швидкими темпами за досліджуваний період зріс податковий борг зі сплати рентної плати: з 157 млн грн станом на 01.01.2014 р. (1 % суми боргу) до майже 14,9 млрд грн на 01.01.2017 р. (25,4 % від загальної суми боргу), тобто за 4 роки сума заборгованості збільшилась у 95 разів. Майже не змінилась питома вага акцизного податку та інших податкових надходжень в структурі податкового боргу.

З метою погашення податкової заборгованості органами ДФС України проводиться робота з платниками податків — боржниками щодо розстрочення (відстрочення) податкового боргу. Такі заходи, безумовно, мають свій позитивний ефект, але далеко не завжди. У цьому плані показовим є дослідження динаміки розстрочених боргових зобов'язань за 2013–2016 рр. у розрізі регіонів України (табл. 3).

У цілому по Україні за 2013–2016 рр. сума розстроченого податкового боргу щорічно зменшувалась, середньорічний темп зниження становив 699,72 млн грн станом на 1 січня 2017 року сума розстрочених зобов'язань і податкового боргу становила 4755,9 млн грн, що менше на 32,7 % порівняно з обсягом боргу станом на 1 січня 2014 року. Проте в окремих областях ми спостерігаємо ситуацію, коли суми розстрочення збільшилися 8–16 разів! Зокрема, за 2013–2016 рр. сума розстрочених (відстрочених) грошових зобов'язань та податкового боргу суттєво збільшилась у таких регіонах: Львівська область — у 3,9 раза, Харківська область — у 8,3 раза, Тернопільська область — у 12,8 раза, м. Київ —

у 16 (!) разів. Причому за обсягами боргу у 2016 році — 295,1 млн грн — м. Київ поступається лише Донецькій (606,6 млн грн) та Львівській (415,7 млн грн) областям. Темпи зростання розстроченої податкової заборгованості в окремих областях теж є досить високими, зокрема, у Харківській області середньорічний темп приросту суми розстроченого податкового боргу становить 48,19 млн грн на рік, у Львівській області — 84,99 млн грн на рік, у м. Києві — 105,7 млн грн на рік. Окремо хочеться відмітити офіс великих платників податків, який має більше половини розстрочених податкових зобов'язань і податкового боргу країни. Хоча сума розстрочених зобов'язань офісу великих платників податків у 2016 році зменшилась на 4,1 % порівняно з 2013 роком, середньорічний приріст становив 358,08 млн грн на рік.

Таким чином, в окремих регіонах сума розстрочених податкових зобов'язань і податкового боргу зростає катастрофічними темпами, а зниження сум податкового боргу відбувається шляхом їх списання. У той час як застосування дієвих методів управління податковим боргом у Львівській, Харківській, Донецькій областях та місті Києві дасть змогу суттєво збільшити доходи державного бюджету за рахунок погашення значної частки податкового боргу і зупинити його зростання.

Дані про динаміку податкового боргу у 2017 році показують щомісячне збільшення суми боргу, а також суми списаної безнадійної заборгованості (табл. 4).

За рік сума боргу збільшилась на 21,8 млрд грн, а у відсотковому відношенні — на 31,3 %. Разом з тим, списано безнадійної заборгованості на суму майже 5 млрд грн, що становить 5,4 % від суми боргу станом на 01.01.2018 р.

Отже, стверджувати той факт, що політика управління податковим боргом нашої держави, а також податкова культура і сумлінність боржників поліпшуються, не можна. З іншого боку, говорити про сумлінність

**Таблиця 2. Динаміка податкового боргу в Україні в розрізі податків, зборів, платежів за 2013–2016 рр., млн грн**

Станом на 01.01. відповідного року	Загалом	Податковий борг											
		у тому числі:											
		ПДВ		податок на прибуток		рентна плата		акцизний податок		інші податкові надходження		неподаткові надходження	
тис. грн	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	
2014	15549,4	9727,5	62,6	4149,5	26,7	157	1,0	299	1,9	193,8	1,2	1022,6	6,6
2015	30591,4	16556,6	54,1	8788,7	28,7	1844,6	6,0	710	2,3	728,3	2,4	1963,2	6,4
2016	48819,5	20538,3	42,1	9508,3	19,5	9895,3	20,3	648	1,3	1043,2	2,1	7186,9	14,7
2017	58680,7	24646,7	42,0	13298,6	22,7	14888,9	25,4	758	1,3	1193,9	2,0	3894,8	6,6

Джерело: розраховано на основі [3].

Таблиця 3. Суми розстрочених (відстрочених) грошових зобов'язань та податкового боргу протягом 2013–2016 рр. за регіонами, млн грн

Регіон, область	Розстрочені (відстрочені) суми, станом на 01 січня відповідного року				01.01.2017 у % до 01.01.2014	Середньорічний темп приросту (скорочення), млн грн
	2014	2015	2016	2017		
АР Крим	2,6	1,4	0,2	0,2	7,7	-0,84
Вінницька	7,2	8,3	16,4	14,0	194,4	2,85
Волинська	63,9	57,5	173,0	62,5	97,8	11,13
Дніпропетровська	132,2	125,7	89,1	74,5	56,4	-20,97
Донецька	3 276,8	3 461,3	697,1	606,6	18,5	-1077,5
Житомирська	23,2	16,2	11,2	11,8	50,9	-3,92
Закарпатська	11,5	10,0	17,3	20,6	179,1	3,46
Запорізька	10,0	8,6	27,8	9,5	95,0	1,77
Івано-Франківська	5,6	7,2	15,1	12,2	217,9	2,77
Київська	63,0	49,8	31,0	26,7	42,4	-12,77
Кіровоградська	13,6	16,1	30,0	30,5	224,3	6,46
Луганська	283,8	1 702,1	114,4	97,3	34,3	-214,72
Львівська	107,7	521,2	447,1	415,7	у 3,9 раза	84,99
Миколаївська	6,5	5,9	3,4	2,2	33,8	-1,54
Одеська	-	2,7	1,8	8,0	у 3 рази	2,65
Полтавська	1,5	1,6	1,1	0,1	6,7	-0,47
Рівненська	1,7	1,3	3,7	3,5	205,9	0,78
Сумська	0,8	0,7	3,1	1,2	150,0	0,36
Тернопільська	0,4	4,5	4,8	5,1	у 12,8 раза	1,44
Харківська	18,8	30,5	100,2	156,2	у 8,3 раза	48,19
Херсонська	5,4	7,8	8,2	7,1	131,5	0,55
Хмельницька	7,9	8,5	6,7	6,3	79,7	-0,66
Черкаська	13,1	13,4	15,7	3,8	29,0	-2,56
Чернівецька	9,1	1,3	1,0	1,8	19,8	-2,22
Чернігівська	8,8	7,9	25,1	29,2	у 3,3 раза	7,84
м. Київ	18,4	259,7	486,6	295,1	у 16 разів	105,7
м. Севастополь	0,7	0,5	0,06	0,01	1,4	-0,251
Офіс ВПП	2 975,6	-	3 945,0	2 854,2	95,9	358,08
РАЗОМ	7 069,8	6 331,7	6 276,2	4 755,9	67,3	-699,72

Джерело: [3].

Таблиця 4. Інформація про податковий борг в Україні у 2017 році, млн грн

З початку року станом на	Загальна сума податкового боргу	Сума списаної безнадійної заборгованості	Розстрочки:	
			сума	кількість договорів
01.02.2017	69625,5	289,6	2020,8	59
01.03.2017	72447,5	393,2	1683,5	155
01.04.2017	73253,9	1158,4	1486,6	240
01.05.2017	73333,3	1563,2	1171,1	251
01.06.2017	77518,0	2262,2	1037,5	305
01.07.2017	77436,1	2742,7	895,9	325
01.08.2017	76970,1	3045,8	749,3	304
01.09.2017	81599,4	3463,1	614,2	346
01.10.2017	81201,2	3681,9	471,3	357
01.11.2017	81078,6	4527,8	324,4	336
01.12.2017	92016,8	4466,3	36,7	276
01.01.2018	91417,3	4968,2	0	0

Джерело: [2].

державних органів у процесі виконання повноважень по забезпеченню погашення податкового боргу й попередження його зростання також не варто.

У результаті аудиту, що проводився Рахунковою палатою України в органах ДФС (Міндоходів), виявлено системні порушення вимог податкового законодавства з питань погашення податкового боргу. Зокрема аудитом виявлено непоодинокі факти прийняття органами ДФС (Міндоходів) необґрунтованих рішень про розстрочення сум податкового боргу без належного аналізу фінансового стану боржника, а також за відсутності всіх документів, необхідних для прийняття такого рішення [3, с. 47–48].

Рахунковою палатою України виявлено факти проведення опису рухомого майна (автотранспорту) в податкову заставу не на підставі бухгалтерських документів та/або огляду їх активів, а лише за даними ДАІ

про реєстрацію автотранспорту. При цьому перевірка факту наявності описаного майна у боржників не проводилася взагалі, внаслідок чого розшук описаних автомобілів виявився безрезультатним, а податковий борг залишився непогашеним. Крім того, органами ДФС не здійснювалася перевірка стану збереження заставленої майна платників податків протягом 2–2,5 років від дати складання опису майна в податкову заставу. При цьому звернення до суду з метою отримання дозволів на стягнення з боржників готівкових і безготівкових коштів, а також на реалізацію майна, що перебувало у податковій заставі теж не здійснювалося на належному рівні [3, с. 48].

Було зафіксовано інші системні порушення, зокрема: незабезпеченість заставою переважної частини податкового боргу (в окремих областях — забезпеченість лише на 12,9 %, в центральній об'єднаній ДПП м. Харко-

Таблиця 5. Динаміка погашення, списання та виникнення нового податкового боргу в Україні у 2014–2016 рр.

Станом на	Податковий борг	Надходження до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу		Списано податкового боргу		Новостворений податковий борг <sup>1</sup>	
		сума	% від податкового боргу	сума	% від податкового боргу	сума	% від податкового боргу
01.01.2015	30 591,4	6 354,3	20,8	3 545,0	11,6	24 941,3	81,5
01.01.2016	48 819,5	19 753,9	40,5	4 869,2	10,0	42 851,2	87,8
01.01.2017	58 680,7	14 859,3	25,3	7 441,7	12,7	32 162,2	54,8

Примітка: <sup>1</sup> Розрахунок новоствореного податкового боргу, наприклад, станом на 01.01.2015 проводиться таким чином: сума податкового боргу станом на 01.01.2015 — сума податкового боргу на початок попереднього року (станом на 01.01.2014 — 15 549,4 млн грн) + надходження до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу станом на 01.01.2015 + списаний безнадійний податковий борг станом на 01.01.2015. Аналогічно здійснено розрахунок новоствореного боргу станом на 01.01.2016 та 01.01.2017.

ва — 5,8—14,6%), втрата частини електронних копій документів щодо прийняття рішення про розстрочення податкового боргу та не забезпечено відновлення втрачених копій, недопущення контрольної групи Рахункової палати до баз даних та інформаційних ресурсів ДФС України [3, с. 44—50].

Як справедливо зауважує О.І. Юр'єва, досвід побудови механізму державного управління податковим боргом з початку існування України як незалежної держави свідчить про те, що застосування процедур упередження та безпосередньо стягнення податкового боргу не приводить до вирішення суспільної проблеми — мінімізації податкового боргу [8].

Як свідчить прес-служба Рахункової палати України [3, с. 4], в Україні не створено ефективної системи адміністрування податкового боргу, яка упереджувала б виникнення нового боргу, нарощування обсягів розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) та суттєве зменшення щорічних списань безнадійної податкової заборгованості. Таких висновків дійшла Колегія Рахункової палатою, розглянувши результати аналізу обґрунтованості відстрочення, розстрочення грошових зобов'язань і погашення податкового боргу та їхнього впливу на виконання доходів держбюджету.

Проведені контрольною групою Рахункової палати розрахунки обсягів новоствореного податкового боргу у 2014—2016 роках показали, що заходи, які проводились органами ДФС (Міндоходів) щодо попередження зростання податкового боргу, були неефективними (табл. 5).

Станом на 1 січня 2015 року питома вага новоствореного податкового боргу в загальному його обсязі становила 81,5 %, а погашено боргу до державного бюджету було лише 20,8 %. Обсяги новоствореного податкового боргу у 2015 році збільшилися на 71,8 %, порівняно з аналогічним показником 2014 року, і були у 2,2 раза більше, ніж надходження до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу за 2015 рік. Надходження до бюджету в рахунок погашення податкового боргу у 2016 р становили 25,3 %, списано боргу — 12,7 %, а новостворений податковий борг становив 54,8% від суми податкового боргу. Отже, у 2016 році обсяги новоствореного боргу зменшилися на 24,9%, порівняно з 2015 р., проте також були у 2,2 раза більше, ніж надходження до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу за цей рік. Водночас за три роки загалом погашено майже 57 млрд грн податкового боргу, з яких 27,8 % — за рахунок списання безнадійного податкового боргу.

За час незалежності України у питаннях оподаткування було багато чого створено, але були й кроки назад, аж до розкрадання державних доходів і майна. Не варто забувати, що податкові системи європейських країн формувалися не одне десятиліття, а наша країна за досить короткий проміжок часу змогла створити цілком сучасну податкову систему. А щодо її ефектив-

ності — тут проблема лежить значно глибше. Має бути проведена робота зі стягнення уже накопиченого податкового боргу, а також — з урахуванням вітчизняного і зарубіжного досвіду — впровадження покращеної системи адміністрування податкового боргу платників податків, створення умов для добровільної сплати податків і зборів та дотримання вимог податкового законодавства платниками податків, про що уже неодноразово писали науковці [9, с. 64; 10, с. 26].

## ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Дослідження динаміки податкового боргу в Україні дало змогу встановити, що за останні роки сума боргу зростає швидкими темпами. У розрізі податків, зборів, платежів найбільші обсяги боргу пов'язані з несплатою податку на додану вартість, а отже першочергові заходи зі стягнення наявних сум боргу та попередження виникнення нової заборгованості має бути спрямоване саме на цей податок. Також негайні заходи мають бути розроблені для стягнення боргу з податку на прибуток, рентної плати.

Дослідження сум розстрочених (відстрочених) податкових зобов'язань і податкового боргу в регіональному розрізі дозволило виокремити окремі регіони з катастрофічними обсягами і темпами зростання боргу. Особливу увагу необхідно спрямувати на стягнення розстроченої податкової заборгованості з боржників Донецької, Львівської, Харківської, Луганської і Дніпропетровської областей та міста Києва, оскільки саме в цих регіонах найбільші обсяги розстроченого податкового боргу.

Обсяги розстроченої податкової заборгованості і податкового боргу офісу великих платників податків у 2015 та 2016 роках становили 62,8 % та 60,0 % загальної суми розстроченого податкового боргу, тому усі можливі у рамках законодавства заходи із реалізації арештованого майна та майна, що знаходиться у податковій заставі, а також інші заходи з погашення боргу шляхом сплати до бюджету мають бути проведені в найкоротші терміни.

Заходи зі стягнення податкового боргу з платників податку можуть бути ускладнені, зокрема, низькою платоспроможністю як юридичних, так і фізичних осіб-боржників, а також недостатнім обсягом майна, наданого в податкову заставу. Оскільки, як показало дослідження, рішення щодо розстрочення сум податкового боргу органами ДФС часто приймалися без належного аналізу фінансового стану боржника, а опис рухомого майна здійснювався без перевірки факту наявності описаного майна у боржників. Крім того, контролюючими органами не здійснювалася перевірка стану збереження заставленого майна платників податків протягом 2—2,5 років від дати складання опису майна в податкову заставу. Проте Положення про проведення перевірок стану збереження майна платника податків [11], яке перебуває у податковій заставі не дає відповіді на пи-

тання як часто має проводитися перевірка стану збереження заставного майна. Тому необхідно внести зміни у вказаний нормативний акт і чітко визначити періодичність проведення візуальних (шляхом огляду заставного майна) та документальних перевірок (шляхом перевірки відповідних документів бухгалтерського та податкового обліку та іншої інформації щодо наявності такого майна, його руху та стану збереження на момент проведення перевірки).

Дослідження динаміки податкового боргу показало, що найбільшу питому вагу в сумі податкового боргу до державного бюджету займає новостворений податковий борг. Заходи із забезпечення зниження новоствореного боргу носять превентивний характер. Серед них можна назвати наступні: інформаційно-консультаційна та масово-роз'яснювальна робота з платниками податків, підвищення рівня кваліфікації працівників податкової служби, покращення якості обслуговування, подальше удосконалення автоматизації подання звітності платником податку, зменшення податкового тиску шляхом звуження бази оподаткування, зниження ставок, у тому числі в рамках механізму "податкової амністії" або "інвестиційного податкового кредиту", регулярний моніторинг своєчасності сплати податків, зборів, платежів і раннє виявлення причин виникнення податкового боргу. Лише у такому відношенні ми зможемо створити дійсно демократичну податкову систему з високою самосвідомістю податкоплатника і сумлінним та чуйним відношенням податківця до своєї роботи.

Подальші дослідження мають бути спрямовані на обґрунтування оптимальних розмірів податкових ставок та баз оподаткування основних бюджетотворюючих податків для забезпечення своєчасної і повної сплати їх до бюджету платниками й недопущення виникнення податкового боргу.

#### Література:

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/nk/>
2. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України: Інформація про податковий борг [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borg/290504.html>
3. Звіт про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади по забезпеченню погашення податкового боргу та попередження його зростання [Електронний ресурс] / Затверджено Рішенням Рахункової палати від 28.02.2017 № 6-4 // Рахункова палата України. — К.: 2017. — 65 с. — Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751614/Zvit\\_6-4\\_2017.pdf?subportal=main](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751614/Zvit_6-4_2017.pdf?subportal=main)
4. Тимченко О.М. Фактори впливу на стан податкової заборгованості в Україні / О.М. Тимченко // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. — 2009. — № 5. — С. 146—153.
5. Десятнюк О.М. Управління податковим боргом: навч. посібник / О.М. Десятнюк, Т.Я. Маршалок. — Тернопіль: Вектор, 2013. — 340 с.
6. Угрин В.В. Комплексна оцінка дисбалансів податкового боргу в Україні / В.В. Угрин // Ефективна економіка. — 2014. — № 11 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3554>
7. Ільяшенко В.А. Удосконалення системи адміністрування податкових платежів до державного бюджету / В.А. Ільяшенко // Ефективна економіка. — 2013. — № 4 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1953>
8. Юр'єва О.І. Аналіз та узагальнення європейського досвіду механізму державного управління податковим боргом / О.І. Юр'єва // Актуальні проблеми державного управління. — 2014. — № 2. — С. 278—286.

9. Князькова В.Я. Особливості податкового адміністрування в умовах розбудови ринкових відносин в Україні / В.Я. Князькова, Л.К. Сергієнко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. Серія. Економічні науки. Науковий журнал. — 2015. — № 1 (78). — 2015. — С. 58—66.

10. Журавський В.Л. Ефективність управління податковими органами в контексті модернізації податкової служби України // Фінансове забезпечення економічного розвитку держави в умовах інтеграційних процесів: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції до 10-річчя економічних факультетів. — Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2007. — С. 22—27 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/135/1/106\\_IR.pdf](http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/135/1/106_IR.pdf)

11. Положення про проведення перевірок стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, затверджене Наказом Міністерства фінансів України 16.06.2017 № 584 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0858-17>

#### References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", [Online], available at: <http://sfs.gov.ua/nk/> (Accessed 28 March 2018).
2. Official site SFS of Ukraine (2018), "Information on tax debt", [Online], available at: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borg/290504.html> (Accessed 28 March 2018).
3. Accounting Chamber (2017), "Report on the results of the audit of the effectiveness of the exercise of powers by public authorities to ensure the repayment of tax debt and prevent its growth", [Online], available at: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751614/Zvit\\_6-4\\_2017.pdf?subportal=main](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751614/Zvit_6-4_2017.pdf?subportal=main) (Accessed 28 March 2018).
4. Tymchenko, O.M. (2009), "Factors influencing the state of tax arrears in Ukraine", *Derzhava ta regiony. Series: Economics and Entrepreneurship*, vol. 5, pp. 146—153.
5. Desyatniuk, O.M. and Marshalok, T.Ya. (2013), *Upravlinnia podatkovym borhom* [Tax debt management], Vektor, Ternopil, Ukraine.
6. Ugrin, V.V. (2014), "Comprehensive assessment of tax debt imbalances in Ukraine", *Efektivna ekonomika*, vol. 11, [Online], available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3554> (Accessed 28 March 2018).
7. Ilyashenko, V.A. (2013), "Improvement of the system of administration of tax payments to the state budget", *Efektivna ekonomika*, vol. 4, [Online], available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1953> (Accessed 28 March 2018).
8. Yuryeva, O.I. (2014), "Analysis and generalization of European experience in the mechanism of state tax debt management", *Aktual'ni problemy derzhavnoho upravlinnia*, Vol. 2, pp 278—286.
9. Knyazkova, V.Ya. and Serhiyenko, L.K. (2015), "Features of tax administration in conditions of development of market relations in Ukraine", *Zovnishnia torhivlia: ekonomika, finansy, pravo, Seriya Ekonomichni nauki*, Vol. 1 (78), pp. 58—66.
10. Zhuravskiy, V.L. (2007), "Efficiency of tax authorities' management in the context of modernization of the tax service of Ukraine", *Finansove zabezpechennia ekonomichnoho rozvytku derzhavy v umovah inegratsiynykh procesiv* [International Scientific Conference], The National Academy of DPS Ukraine, Irpin, Ukraine, pp. 22—27, [Online], available at: [http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/135/1/106\\_IR.pdf](http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/135/1/106_IR.pdf) (Accessed 28 March 2018).
11. Ministry of Finance of Ukraine (2017), "Regulation on conducting inspections of the state of the taxpayer's property, which is in a tax pledge", [Online], available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0858-17> (Accessed 28 March 2018).

Стаття надійшла до редакції 02.04.2018 р.