

## ДИНАМІКА ПОДАТКОВОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ В УКРАЇНІ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕСУ ПОГАШЕННЯ БОРГУ

### DYNAMICS OF TAX LIABILITY IN UKRAINE AND THE DIRECTIONS OF IMPROVEMENT OF DEBT REPAYMENT PROCESS

**Чудак Л.А.**

кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри аудиту  
та державного контролю,  
Вінницький національний аграрний університет

*У статті висвітлено сутність та причини виникнення податкової заборгованості, визначено основні тенденції динаміки формування та погашення податкового боргу в Україні, досліджено структуру податкового боргу за окремими податками, зборами, платежами. Проаналізовано динаміку новоствореного податкового боргу платників податків та сум списаної безнадійної податкової заборгованості. Встановлено низьку результативність проведених органами Державної фіскальної служби України заходів щодо примусового погашення податкового боргу та окреслено основні недоліки щодо його стягнення. З'ясовано засоби впливу на платників податків у разі несплати або несвоечасної сплати податкового обов'язку за нарахованими податками. Виділено можливі напрями вдосконалення адміністрування податкового боргу контролюючими органами.*

**Ключові слова:** податковий борг, платники податків, стягнення податкового боргу, безнадійна податкова заборгованість, податкова застава.

*В статье освещены сущность и причины возникновения налоговой задолженности, определены основные тенденции динамики формирования и погашения налогового долга в Украине, исследована структура налогового долга по отдельным налогам, сборам, платежам. Проанализирована динамика вновь созданного долга налогоплательщиков и сум списанной безнадежной налоговой задолженности. Установлена низкая результативность проведенных органами Государственной фискальной службы Украины мероприятий по принудительному погашению налогового долга и обозначены основные недостатки его взыскания. Выявлены средства воздействия на налогоплательщиков в случае неуплаты или несвоевременной уплаты налогового долга по начисленным налогам. Выделены возможные направления совершенствования администрирования налогового долга контролирующими органами.*

**Ключевые слова:** налоговый долг, налогоплательщики, взыскание налогового долга, безнадежная налоговая задолженность, налоговый залог.

*Top trends of dynamics of formation and tax debt repayment in Ukraine are defined. Significant growth in a tax debt is observed during the analyzed period. The analysis of the structure of a tax debt on taxes, fees, payments to the state budget during the analyzed period shows that the main part of tax debt to the state budget was formed at the expense of a value-added tax, income tax of the enterprises and rent payment. Dynamics of a new tax debt of taxpayers and the sums of the tax accounts uncollectible is analyzed. One of the reasons of sharp increase in a tax debt is a failure to pay individually certain liabilities by taxpayers. Preventive actions of the emergence of such tax debt were productive. A low level of tax debt repayment is to some extent connected with lack of means on accounts of the taxpayer or connected with the seizure of such accounts and because other means, except arrested ones on transactional accounts, are absent and also with the closing of transactional accounts by debtor enterprises. The growth of tax debt is caused by the following reasons: more than a half of tax debt volume has an extremely low probability of being collected and because of a high load on one tax managing director a large number of debtors is not worked upon at all, or worked upon inefficiently. The application of prevention procedures and exclusively tax debt collecting did not solve a problem which is a minimization of tax debt. The solution seems to be in development and deployment of a system of prioritization and segmentation of debtors and also in the start of a special division for contact with active debtors. An increase in treasury revenues and reorientation of resources of tax managing directors to debtors with a high probability of collecting will be an expected result.*

**Key words:** tax debt, taxpayers, tax debt collection, uncollectible tax debt, tax lien.

**Постановка проблеми** у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Зростання рівня несплати податків щороку зменшує фінансову базу для реалізації державою важливих економічних і соціальних програм, що призводить до обмеження її можливості впливати на соціально-економічну ситуацію в країні, перешкоджає економічному розвитку.

Реформування податкової системи України здійснюється у період нестабільності економічних відносин. За таких умов проблема щодо своєчасного та в повному обсязі надходження грошових коштів для наповнення державного бюджету, добровільної сплати податків і зборів господарюючими суб'єктами та скорочення наявного податкового боргу є актуальною для забезпечення стабільності системи податкового адміністрування та результативності її розбудови.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій**, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Окремим аспектам формування та погашення податкового боргу, зокрема дослідження сутності категорії «податковий борг», змісту організаційно-правових засобів стягнення податкового боргу органами ДФС України, виявлення недоліків та виявлення шляхів їх усунення, основним тенденціям динаміки податкового боргу, коливань у розмірах та структурі податкового боргу, оцінці ефективності його адміністрування приділяли увагу вітчизняні науковці: О.М. Десятнюк, О.О. Ємельянова, О.С. Іванишина, В.А. Ільшенко, В.Я. Князькова, В.М. Мельник, О.Є. Найденко, В.А. Онищенко, В.П. Проноза, К.П. Проскура, О.М. Тимченко, В.В. Угрин, Д.В. Цвірюк, О.І. Юр'єва.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми**, котрим присвячується означена стаття. Зважаючи на наукові доробки вказаних учених із проблематики зменшення податкової заборгованості, слід констатувати, що питання погашення податкового боргу в Україні, які розглядалися раніше, у зв'язку із суттєвим оновленням податкового законодавства за останні роки потребують визначення нових концептуальних підходів до вдосконалення регулювання процедур стягнення податкового боргу органами ДФС України.

Зростання розміру податкового боргу перетворюється у загальнодержавну проблему та зумовлює пошук і впровадження нових, альтернативних способів погашення податкової заборгованості.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є з'ясування причин виникнення, розмірів і динаміки формування та погашення податкової заборгованості, встановлення причин її виникнення та виділення можливих напрямів удосконалення адміністрування податкового боргу риторичальними органами Державної фіскальної служби України.

### **Виклад основного матеріалу дослідження**

з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Органи ДФС, окрім адміністрування податків, зборів, платежів, здійснюють контроль над своєчасним погашенням податкового боргу платників податків; організовують роботу та здійснюють контроль над застосуванням арешту майна платника податків, що має податковий борг, та зупинення видаткових операцій на його рахунках у банку; стягненням своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів; організовують роботу з виявлення, обліку, зберігання, оцінки та розпорядження безхазяйним майном та іншим майном, що переходить у власність держави, а також з обліку, попередньої оцінки, зберігання майна, вилученого та конфіскованого за порушення митного і податкового законодавства; здійснюють відстрочення, розстрочення та реструктуризацію грошових зобов'язань та/або податкового боргу, недоїмки зі сплати єдиного внеску, а також списання безнадійного податкового боргу [6].

Податковий борг, відповідно до пп. 14.1.175 ст. 4 оновленої редакції Податкового кодексу України, трактується як сума узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений ПКУ строк, та непогашеної пені, нарахованої у порядку, визначеному ПКУ [6].

Платники податків, відповідно до пп. 16.1.4 ст. 16 ПКУ, зобов'язані самостійно сплачувати нараховані суми податків і зборів у строки та в розмірах, устанавлених Податковим кодексом України. Передумовою виникнення податкового боргу є наявність та несвоєчасна сплата узгодженого податкового зобов'язання [16, с. 353]. А стягнення податкового боргу застосовується контролюючими органами у разі невиконання платником податків податкової вимоги в добровільному порядку.

Варто зазначити, що визначення понять, наведених у п. 14.1 ст. 14 ПКУ, що є структурними елементами, з яких складається податковий борг, не зазнали змін. Отже, податковий борг, як і раніше, виникає в результаті несплати у встановлені ПКУ строки узгодженого зобов'язання.

Грошові зобов'язання, штрафні санкції і пеня – це структура податкового боргу. Редакційно у визначенні податкового боргу не виокремлюються грошові зобов'язання, що виникають у результаті несплати штрафних санкцій, але останні все одно входять до складу податкового боргу як складові елементи грошового зобов'язання.

Відповідно до пп. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, «грошове зобов'язання платника податків» – сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контр-

оль над дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності [6].

У визначенні поняття «податковий борг» враховано вимоги п. 54.5 ст. 54 ПКУ, відповідно до яких якщо сума грошового зобов'язання розраховується контролюючим органом, платник податків не несе відповідальності за своєчасність, достовірність і повноту нараховування такої суми, проте несе відповідальність за своєчасне та повне погашення нарахованого узгодженого грошового зобов'язання і має право оскаржити зазначену суму в порядку, встановленому ПКУ [6].

Грошове зобов'язання перетворюється на податковий борг після закінчення термінів його погашення. Тож грошові зобов'язання оплачуються (самостійно), а податковий борг погашається. У суму податкового боргу, крім суми податкового зобов'язання та суми штрафу, включають також суму пені, яка нарахована на дату визначення (розрахунку) податкового боргу. Грошове зобов'язання платника пеню не включає, оскільки пеня нараховується тільки з дати «перетворення» зобов'язання у борг.

Порядок сплати грошового зобов'язання і погашення податкового боргу визначений главою 9 розділу II ПКУ.

Контролюючі органи мають право звертатися до суду щодо стягнення коштів платника податків, який має податковий борг, із рахунків у банках, що обслуговують такого платника податків, на суму податкового боргу або його частини (пп. 20.1.34 п. 20.1. ст. 20 ПКУ) [6].

До економічних причин, що призводять до несплати податків, можна зарахувати:

- недоотримання фінансування із різних джерел, яке очікувалося підприємствами;
- значний спад виробництва та зростання цін на сировину і матеріали;
- помилкова фінансова політика платників податків;
- кризовий стан національної економіки;
- недосконалість податкової системи;
- відсутність ринків збуту продукції;
- наявність значного тіньового сектору вітчизняної економіки;
- відсутність фінансування з бюджетів різних рівнів [15, с. 121].

До політичних причин передусім можна зарахувати лобіювання у парламенті інтересів окремих підприємницьких структур; низький рівень соціальних гарантій державних службовців, адміністративний та податковий тиск на окремих суб'єктів підприємницької діяльності, що призводить до нерівномірного податкового навантаження [15, с. 121].

У Податковому кодексі України, який регламентує взаємовідносини між платниками податків та контролюючими органами, чимало місця відведено погашенню податкового боргу. Основні принципи та процедури погашення подат-

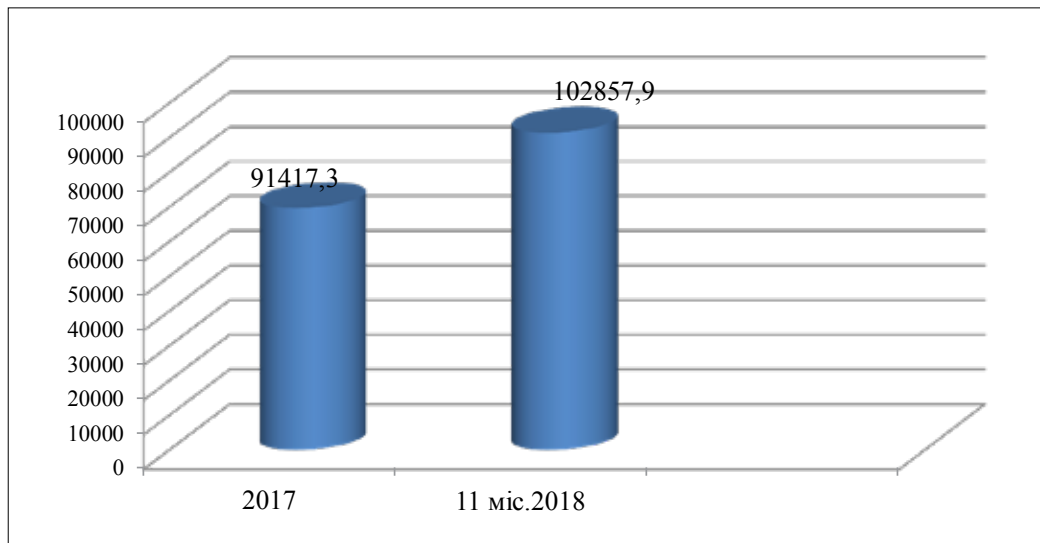
кового боргу платників податків, які з тих чи інших причин не виконали свій конституційний обов'язок зі сплати платежів до бюджету, викладено у главі 9 розділу II Податкового кодексу України, що містить такі статті:

- джерела сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платників податків;
- податкова застава;
- узгодження операцій із заставленим майном;
- адміністративний арешт майна;
- продаж майна, що перебуває в податковій заставі;
- погашення податкового боргу державних підприємств, які не підлягають приватизації, та комунальних підприємств;
- погашення грошових зобов'язань або податкового боргу в разі ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством;
- порядок погашення грошових зобов'язань або податкового боргу в разі реорганізації платника податків або передачі цілісного майнового комплексу державного чи комунального підприємства в оренду чи концесію;
- порядок погашення грошових зобов'язань фізичних осіб;
- розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків;
- списання податкового боргу [6].

В Україні, згідно зі 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. З часу проголошення незалежності України до 2010 р. сума податкового боргу була найбільшою у 2002 р. – 14 172 млн грн, проте податковий борг 2010 р. зріс до 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 майже у 6,5 рази порівняно з 2002 р. [13, с. 5].

Податковий борг до зведеного бюджету станом на 01.01.2018 становив 91,4 млрд грн. Обсяг, динаміку податкової заборгованості платників податків за 2017 – 11 місяців 2018 р. розглянемо на рис. 1.

За рахунок ужитих підрозділами погашення боргу заходів на 2017 р. завдання із забезпечення надходжень до державного бюджету виконано у обсязі на 207,9%. Так, за встановлених індикативних показників Мінфіну 5,8 млрд грн надходження становили 12,1 млрд грн. За 2017 р. до бюджетів усіх рівнів спрямовано 15,0 млрд грн.



**Рис. 1. Динаміка податкового боргу за 2017 р. – 11 місяців 2018 р., млн грн**

*Джерело: складено на основі [2]*

У 2017 р. від реалізації безхазяйного майна до зведеного бюджету надійшло 47,9 млн грн, у тому числі: до державного бюджету – 26,4 млн грн, до місцевих – 21,5 млн грн; від реалізації майна, яке перебуває у податковій заставі, – 57,2 млн грн. Підрозділами погашення боргу станом на 31.12.2017 проведено опис майна боржників у податкову заставу на загальну суму 23,6 млрд грн [2].

Станом на 1 грудня 2018 р. податковий борг із платежів до бюджету становив 102,9 млрд грн, порівняно з початком 2018 р. він зріс на 12,6%, або на 11,5 млрд грн.

Динаміку податкового боргу з початку року станом на 01.12.2018 представлено на рис. 2.

За даними ДФСУ, інформація про списання податкової безнадійної заборгованості станом на 01.12.2018 сформована на рис. 3.

За даними Звіту про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади щодо забезпечення погашення податкового боргу та попередження його зростання, затвердженого Рішенням Рахункової палати від 28.02.2017 № 6-4, основна частина податкового боргу до державного бюджету протягом 2014–2017 рр. формувалася за рахунок податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств та рентної плати, питома вага яких у загальних обсягах податкового боргу станом на 01.01.2014 становила 90,3%, на 01.01.2015 – 88,9%, на 01.01.2016 – 81,8%, на 01.01.2017 – 90,0% (табл. 1).

Аналіз структури податкового боргу за податками, зборами, платежами до державного бюджету протягом досліджуваного періоду засвідчує, що найбільшу питому вагу в загальній сумі податкового боргу займав борг із ПДВ. Так, питома вага цього податку в загальній сумі податкового боргу коливалася від 62,6% (на

початок 2014 р.) до 42% (у 2015–2016 рр.), при цьому абсолютне значення обсягів боргу з ПДВ протягом 2014–2016 рр. збільшилося у 2,5 рази.

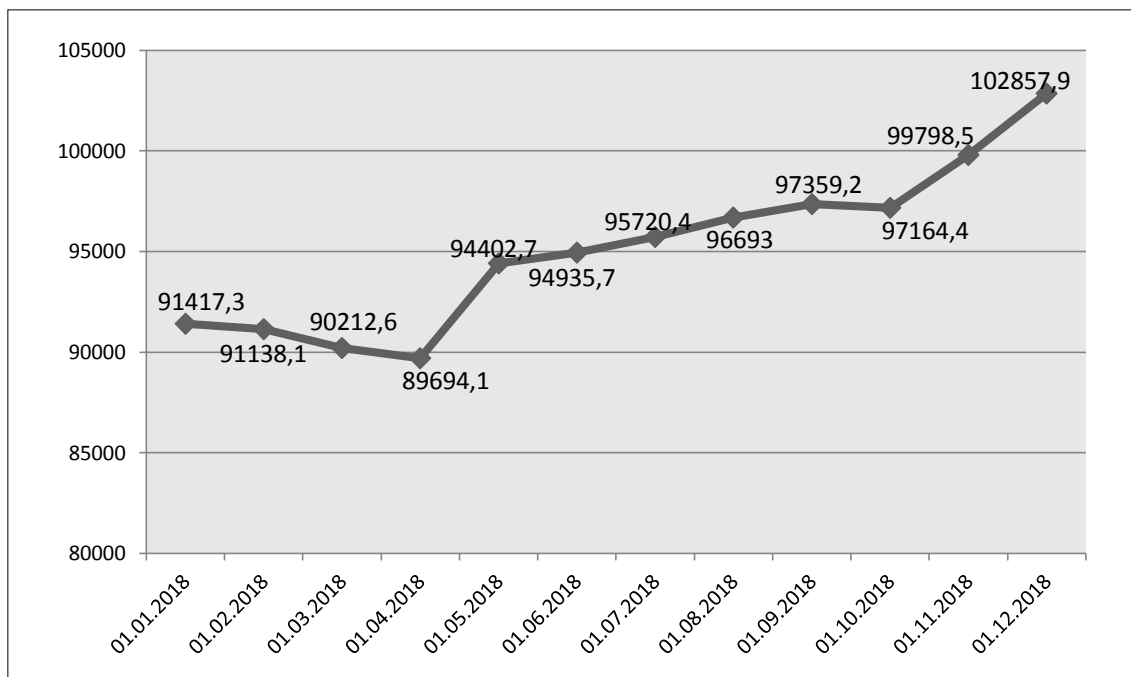
Питома вага боргу з податку на прибуток підприємств у загальній сумі податкового боргу протягом дослідженого періоду коливалася від 19,5% до 28,7%, і за три роки обсяги боргу із цього податку збільшилися у 3,2 рази.

Проте найшвидшими темпами зростає борг із рентної плати. Так, якщо питома вага боргу із цього платежу в загальній сумі податкового боргу на початок 2014 р. становила всього 1,0%, то на початок 2017 р. цей показник досяг 25,4%, а загальна сума боргу за рентними платежами збільшилася майже в 95 разів, що пояснюється, передусім, несплатою належних платежів ПАТ «Укрнафта».

Різке збільшення заборгованості з неподаткових платежів у 2015 р. пов'язано, в першу чергу, зі збільшенням заборгованості у зв'язку з несплатою частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями, розрахованого за результатами 2014 р.

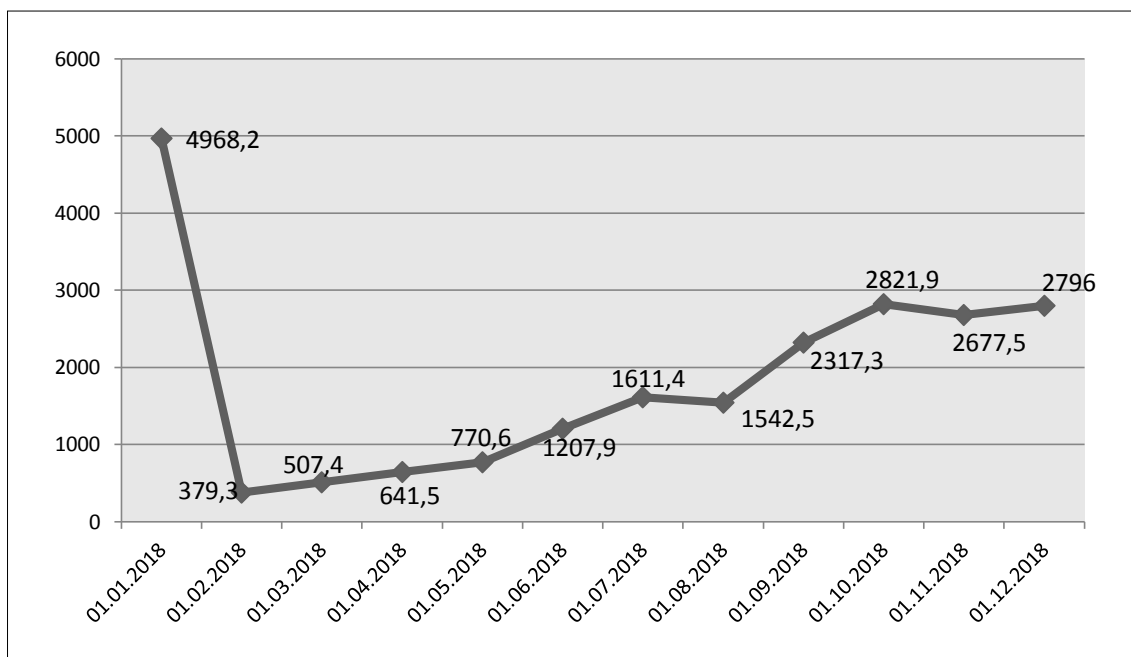
Проведені аудитором Рахункової палати розрахунки обсягів новоствореного податкового боргу у 2014–2016 рр. показали, що заходи, які проводилися органами ДФС щодо попередження зростання податкового боргу, були неефективними (табл. 2).

Розрахунок новоствореного податкового боргу, наприклад станом на 01.01.2015, проводився так: 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.



**Рис. 2. Динаміка податкового боргу станом на 01.12.2018, млн грн**

Джерело: складено на основі [5]



**Рис. 3. Динаміка списаної податкової безнадійної заборгованості станом на на 01.12.2018, млн грн**

Джерело: складено на основі [5]

Отже, обсяги новоствореного податкового боргу в 2015 р. збільшилися на 71,8% порівняно з аналогічним показником 2014 р. і були у 2,2 рази більше, ніж надходження до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу за 2015 р. У 2016 р. обсяги новоствореного подат-

кового боргу зменшилися на 24,9% порівняно з 2015 р., проте також були у 2,2 рази більше, ніж надходження до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу за цей рік [3].

Таким чином, заходи, які здійснювалися органами ДФС із забезпечення стягнення податко-

Таблиця 1

**Структура податкового боргу за податками, зборами, платежами до державного бюджету в розрізі податків, зборів, платежів протягом 2014–2016 рр., млн грн**

Податковий борг							
Станом на	Загалом	у тому числі:					
		ПДВ	податок на прибуток	рентна плата	акцизний податок	інші податкові надходження	Неподаткові надходження
01.01.2014	15 549,4	9 727,5	4 149,5	157,0	299,0	193,8	1 022,6
01.01.2015	30 591,4	16 556,6	8 788,7	1 844,6	710,0	728,3	1 963,2
01.01.2016	48 819,5	20 538,3	9 508,3	9 895,3	647,5	1 043,2	186,9
01.01.2017	58 680,7	24 646,7	13 298,6	14 888,9	757,8	1 193,9	3 894,8

Джерело: складено на основі [3]

Таблиця 2

**Динаміка новоствореного податкового боргу платників податків за податками, зборами, платежами до державного бюджету протягом 2014–2016 рр., млн грн**

Станом на	Податковий борг	Надходження до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу		Списано податкового боргу		Новостворений податковий борг	
		сума	%	сума	%	сума	%
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

Джерело: складено на основі [3]

вого боргу за податками, зборами, платежами та попередження його зростання, виявилися мало-результативними, внаслідок чого податковий борг до державного бюджету протягом 2014–2016 рр. збільшився у 3,8 рази, або на 43,2 млрд грн. Водночас за три роки загалом погашено майже 57 млрд грн податкового боргу, з яких 27,8% – за рахунок списання безнадійного податкового боргу.

Під час планування надходжень до державного бюджету України на наступний рік мінімумом враховується рівень сплати податкового боргу, а також сум розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу з огляду на обсяги надходжень відповідного податку, збору в попередньому році.

У ході проведення контрольного заходу опрацьовано надану за запитом Рахункової палати (Лист від 15.12.2016 № 16-2312) Мін'юстом інформацію (Лист від 19.01.2017 № 22036-0-26-16/20.5.2) щодо виконання рішень про стягнення податкового боргу органами виконавчої служби (табл. 3).

Протягом 2014–2016 рр. частка завершених виконавчих проваджень із проваджень, що підлягали виконанню, не зазнавала суттєвих змін та в кількісному співвідношенні становила 60,7%, 59,0% та 58,8%, у вартісному співвідношенні були незначні коливання – 26,2%, 17,9% та 20,0% відповідно. Фактичне виконання проваджень протягом указаних періодів у кількісному співвідношенні становило 11,3%, 12,5%

та 11,0%, у вартісному співвідношенні – 3,1%, 1,3% та 2,4% відповідно до проваджень, що підлягали виконанню

Відповідно до пп. 12 п. 4 Положення про Державну фіскальну службу України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236, ДФС, відповідно до покладених на неї завдань, організовує та контролює погашення податкового боргу з податків і зборів платників податків, а також стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску з платників єдиного внеску [7].

Зокрема, про низьку ефективність та результативність роботи органів ДФС із проведення заходів щодо забезпечення примусового погашення податкового боргу платників податків – боржників свідчать матеріали аудитів, проведених Рахунковою палатою в запланованих територіальних органах ДФС. Так, за рахунок стягнення з платників податків – боржників готівки та коштів з їхніх банківських рахунків, а також реалізації майна, що перебувало у податковій заставі, перевіреними органами ДФС забезпечувалося погашення від 0,006% до 1,6%, а в окремих територіальних органах ДФС погашення податкового боргу за рахунок указаних заходів узагалі не здійснювалося.

Така ситуація певною мірою пов'язана з відсутністю коштів на рахунках платника або у зв'язку з накладенням арешту на такі рахунки та з тим, що інші кошти, крім арештованих на

**Виконання рішень про стягнення податкового боргу  
органами виконавчої служби за 2014–2016 рр.**

Показники	2014р.		2015р.		2016р.	
	К-сть	Сума, (млн грн)	К-сть	Сума, (млн грн)	К-сть	Сума, (млн грн)
Залишок виконавчих документів на початок звітного року	12 335	5 611,5	10 665	7 839,4	11 092	8 038,7
Підлягало виконанню виконавчих документів	30 326	10 875,2	27 312	9 811,4	25 177	868,9
Завершено виконавчих проваджень	18 417	2 849,7	16 104	1 752,2	14 812	1 770,8
Фактично виконано	3 439	337,3	3 420	132,3	2 757	208,8
Всього стягнуто	-	436,5	-	143,6	-	215,3
Залишок виконавчих проваджень	11 909	7 926,3	11 208	8 047,9	10 365	7 091,5
З них зупинено	1 434	1 278,6	1 242	972,8	827	631,9
Документи, за якими закінчився 6-місячний строк виконання	74	430,3	210	416,6	196	878,4

Джерело: складено на основі [3]

розрахункових рахунках, відсутні, а також із закриттям розрахункових рахунків підприємствами-боржниками. Своєю чергою, органи ДФС неналежно виконували повноваження, визначені статтею 95 ПКУ, щодо звернення до суду для отримання дозволів на стягнення коштів із рахунків платників податків у банках.

Низький рівень погашення податкового боргу за рахунок реалізації майна, що перебувало в податковій заставі, пов'язаний перш за все з тим, що органами ДФС не забезпечене виконання на належному рівні всіх заходів, передбачених Податковим кодексом для реалізації заставного майна.

Аудитом встановлено неналежне виконання органами ДФС повноважень щодо забезпечення погашення податкового боргу за рахунок майна платників податків – боржників. Зокрема, у більшості перевірених органів ДФС вартість описаного ними в податкову заставу майна боржників значно менше обсягів податкового боргу, що обліковувався у цих органах ДФС. Під час аудиту встановлено надання неповної або незіставної інформації про вартість заставного майна окремими органами ДФС.

Водночас аудитом встановлено випадки, коли з об'єктивних причин фактичні надходження до бюджету від реалізації виставленого на продаж заставного майна були значно менше, ніж оціночна вартість такого майна, внаслідок чого зобов'язання боржників перед бюджетом не виконувалися у повному обсязі. Так, під час реалізації Київською ОДПІ м. Харкова ГУ ДФС заставного майна ТОВ «Фірма «СКС» початкова вартість заставного майна боржника, виставленого на продаж, становила 1 454,7 тис. грн, а ціна його реалізації після уцінення на 15% – 1 236,2 тис. грн, з яких до бюджету надійшло 1 057,0 тис. грн, або 72,7% оціночної вартості заставного майна [3].

Низький рівень забезпечення податкового боргу податковою заставою, а також існування

об'єктивних причин реалізації заставного майна за ціною нижчою, ніж його оціночна вартість, створює ризики того, що більша частина податкового боргу буде не погашена шляхом надходження коштів до бюджету, а списана як безнадійний податковий борг.

Під час вибіркового перевірок було встановлено, що протягом дослідженого періоду погашення податкового боргу за рахунок стягнення дебіторської заборгованості платників податків-боржників, відповідно до вимог пункту 95.22 статті 95 Податкового кодексу, проводилося тільки ГУ ДФС у м. Києві в 2014 р., за рахунок чого забезпечено погашення податкового боргу у сумі 0,3 тис. грн; не на належному рівні вживалися заходи із погашення податкового боргу за митними платежами; органами ДФС України не здійснювався аналіз стану адміністративного (на рівні територіальних органів) та судового оскарження платниками податків рішень органів ДФС із питань погашення податкового боргу, списання безнадійного податкового боргу, розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) [3].

Унеможлиблює проведення ґрунтовного аналізу ефективності та результативності роботи органів ДФС України щодо проведених заходів і стягнення податкового боргу ненадання територіальними органами ДФС України повної і достовірної інформації.

Структурними підрозділами внутрішнього аудиту органів ДФС під час проведення тематичних та комплексних перевірок головних управлінь ДФС, підпорядкованих їм податкових інспекцій, а також структурних підрозділів ДФС досліджується стан виконання повноважень із зазначених питань. Окрім цього, до таких перевірок залучаються фахівці підрозділів погашення податкового боргу. За результатами опрацювання матеріалів зазначених перевірок виявлено системні порушення територіальними органами

ДФС вимог нормативно-правових актів із питань погашення податкового боргу, розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, списання безнадійного податкового боргу, допущення недоліків у контролі, організації та вжитті заходів із указаних питань.

Для вдосконалення процедур стягнення податкової заборгованості платників податків – боржників змінено процедуру розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу. Верховною Радою України від 21.12.2016 прийнято Закон України № 1797 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» [11].

З метою реалізації норм Закону № 1797 Мінфіном спільно з ДФС прийнято відповідні нормативно-правові акти:

– «Про внесення змін до Постанови Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1244» № 192 від 29.03.2017: передбачено запровадження механізму стягнення контролюючими органами готівкових коштів із метою погашення податкового боргу без звернення до суду за умови дотримання встановлених Податковим кодексом України вимог [1];

– «Про внесення змін до переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин» № 393 від 07.06.2017 [12];

– «Про внесення змін до Постанови Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1231» від 18.08.2017 № 618: внесено зміни до Порядку списання непогашених грошових зобов'язань або податкового боргу після ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством [10].

Також у Міністерстві фінансів України проходить процедуру погодження низка проектів наказів Міністерства, положення яких спрямовані на забезпечення виконання певних функцій із питань погашення податкового боргу.

Набрали чинності Наказ Мінфіну від 30.05.2017 № 540 «Про затвердження Порядку ведення та форми Реєстру заяв про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу», зареєстрований у Мін'юсті 21.06.2017 за № 782/30650, і Наказ від 16.06.2017 № 585 «Про затвердження Порядку використання дебіторської заборгованості та/або майна юридичної особи як джерел погашення податкового боргу платника податків та/або відокремленого підрозділу юридичної особи», зареєстрований у Мін'юсті 14.07.2017 за № 857/30725.

Процедура погашення податкового боргу охоплює заходи примусового характеру та застережні заходи.

Методи стягнення податкового боргу у примусовому порядку такі: стягнення в судовому порядку (за виконавчими провадженнями та від боржників, які перебувають у процедурі банкрутства; стягнення податкового боргу за

виконавчими документами); стягнення податкового боргу в позасудовому порядку (клірингові розрахунки; сплачено в рахунок погашення розстрочених (реструктуризованих) сум податкового боргу); стягнення податкового боргу територіальними органами ДФС за рішенням суду (стягнуто коштів із банківських рахунків; вилучено готівки з каси; надходження від продажу майна, що перебуває в податковій заставі; надходження від застосування адміністративних арештів; надходження за рахунок коштів та майна органів управління державних та комунальних підприємств).

За даними ДФС, зростання податкової заборгованості зумовлене такими причинами: більше 50% обсягу податкового боргу має надзвичайно низьку ймовірність стягнення та через високе навантаження на одного податкового керуючого велика кількість боржників не відпрацьовується взагалі або відпрацьовується неефективно.

Вирішення проблеми вбачається у розробленні й впровадженні системи пріоритизації та сегментації боржників, а також у запуску спеціального підрозділу для контакту з активними боржниками за прикладом банківського сектору (контактний центр для вихідних дзвінків). Очікуваним результатом буде збільшення надходжень до бюджету та переорієнтація ресурсів податкових керуючих на боржників із високою ймовірністю стягнення.

**Висновки** з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Підсумовуючи розглянуте, можна констатувати, що досвід державного управління податковим боргом свідчить про те, що застосування процедур упередження та безпосереднього стягнення податкового боргу не вирішило проблеми – мінімізації податкового боргу. Ефективність проведених органами ДФС заходів щодо зменшення податкового боргу залишається досить низькою багато років. Проведені аудитором Рахункової палати розрахунки обсягів новоствореного податкового боргу показали, що заходи, які проводилися органами ДФС щодо попередження зростання податкового боргу, виявилися неефективними, малорезультативними, внаслідок чого податковий борг до державного бюджету протягом 2014–2016 рр. збільшився на 43,2 млрд грн.

Однією з причин різкого збільшення податкового боргу була несплата платниками податків самостійно визначених грошових зобов'язань. За три роки майже вдвічі зросла також кількість платників податків – боржників. Така динаміка свідчить про загрозові ризики погіршення платіжної дисципліни платників податків та наповнення бюджету в цілому.

Напрями вдосконалення ефективності роботи контролюючих органів у контексті мінімізації податкової заборгованості полягають у формуванні системи пріоритетності та поділу боржників за сегментами та у створенні спеціального підрозділу для контакту з активними боржниками.



**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Деякі питання реалізації статті 95 Податкового кодексу України : Постанова КМУ від 29 грудня 2010 р. № 1244, зі змінами, внесеними від 29.03.2017 № 192. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1244-2010-%D0%BF>.
2. Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік. URL : <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF>.
3. Звіт про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади по забезпеченню погашення податкового боргу та попередження його зростання : Рішення Рахункової палати від 28.02.2017 № 6-4. URL : [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. Іванишина О.С. Розвиток механізмів адміністрування податкового боргу. *Вісник КНУТД*. 2013. № 1. С. 206–213.
5. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. Інформація про податковий борг. URL : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borg/>.
6. Податковий кодекс України. URL : <http://sfs.gov.ua/nk/>.
7. Положення про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року № 236. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
8. Порядок координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю : Постанова КМУ від 23.10.13 № 805.
9. Порядок застосування податкової застави контролюючими органами : Наказ Міністерства фінансів України від 16.06.2017 № 586. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0859-17>.
10. Порядок списання непогашених грошових зобов'язань або податкового боргу після ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством : Постанова КМУ від 27 грудня 2010 р. № 1231, зі змінами, внесеними від 18.08.2017 № 618. URL : [zakon.rada.gov.ua/laws/show/1231-2010-p](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1231-2010-p).
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>.
12. Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин : Постанова КМУ від 27 грудня 2010 р. № 1235, зі змінами, внесеними від 07.06.2017 № 393. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1235-2010-%D0%BF>.
13. Проноза П.В. Динаміка податкового боргу і напрями вдосконалення податкового адміністрування в Україні. *Економіка та держава*. 2018. № 5. С. 4–9.
14. Тимченко О.М. Податковий борг в Україні: регіональний зріз. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2009. Вип. V. Т. 2. С. 352–360.
15. Угрин В.В. Економічна природа та причини виникнення податкового боргу. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2013. Вип. 24. С. 118–122.
16. Цвірюк Д.В. Окремі аспекти стягнення податкового боргу територіальними органами Державної фіскальної служби України. *Часопис Академії адвокатури України*. 2016. Т. 9. № 1. С. 29–37.