

## ORGANIZATION OF THE ACTIVITY OF TAX AUTHORITIES ON REPAYMENT OF TAX DEBT: STATE AND PROSPECTS

**Shevchuk I.**

*Candidate of Economic Sciences,  
Associate Professor of the Department of Finance and Credit  
Zhytomyr National Agroecological University, Zhytomyr*

**Martyniuk G.**

*Candidate of Economic Sciences,  
Associate Professor of the Department of Finance and Credit  
Zhytomyr National Agroecological University, Zhytomyr*

## ОРГАНІЗАЦІЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ З ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ

**Шевчук І.В.**

*к.е.н., доцент кафедри фінансів і кредиту  
Житомирський національний агроєкологічний університет, м. Житомир*

**Мартинюк Г.П.**

*к.е.н., доцент кафедри фінансів і кредиту  
Житомирський національний агроєкологічний університет, м. Житомир*

### Abstract

The causes of the occurrence and consequences of tax arrears for the socio-economic development of the state are investigated. The main stages of the activity of controlling bodies concerning tax debt management are outlined. The state of taxpayers' debt to the budget and the dynamics of its repayment are analyzed. The ways of improvement of tax control in the area of tax debt administration are proposed in order to ensure the completeness and timeliness of paying taxpayers their tax liability.

### Анотація

Досліджено причини виникнення та наслідки податкової заборгованості для соціально-економічного розвитку держави. Окреслено основні етапи діяльності контролюючих органів щодо управління податковим боргом. Проаналізовано стан заборгованості платників податків до бюджету та динаміку її погашення. Запропоновано шляхи вдосконалення податкового контролю у сфері адміністрування податкового боргу з метою забезпечення повноти і своєчасності виконання платниками їх податкового обов'язку.

**Keywords:** tax administration, source of repayment of tax debt, tax control, tax debt, tax payers.

**Ключові слова:** адміністрування податків, джерела погашення податкового боргу, податковий контроль, податковий борг, платники податків.

Неефективність заходів податкового контролю призводить до низького рівня дотримання вимог податкового законодавства та відсутності лояльності платників до сплати податків. Відповідно, наявність податкової заборгованості у будь-якому

розмірі є негативним суспільним явищем, що значною мірою порушує права всіх громадян, позбавляючи державу джерел фінансування їхніх потреб. Тому на порядок денний постає питання акти-

візації діяльності з погашення заборгованості платників податків. Це одне з пріоритетних завдань контролюючих органів, від повноти виконання якого залежить динаміка наповнення бюджетів усіх рівнів.

Теоретико-методичні підходи до організації роботи з погашення податкового боргу є однією з актуальних проблем та предметом наукових досліджень багатьох вітчизняних науковців, таких як К. Проскура, С. Сарана, О. Тимченко, Ф. Ткачик, О. Юр'єва. В наукових працях вони розглядають причини виникнення податкового боргу, основні процесуальні етапи управління ним та пропонують напрями удосконалення роботи податкових органів з погашення заборгованості платників податків та попередження її виникнення у майбутньому, що сприятиме підвищенню ефективності адміністрування податків в Україні [7, 8, 11, 12]. Однак, окремі проблемні питання адміністрування податкового боргу потребують подальших досліджень.

*Метою статті* є оцінка стану заборгованості платників податків та акцентування на необхідності здійснення заходів щодо її зниження.

Відповідно до Податкового кодексу України, податковий борг – це сума грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгодженого платником податків або узгодженого в порядку оскарження, але не сплаченого у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання [6]. Джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які його власні активи:

- виручка від реалізації товарів (робіт, послуг);
- виручка від продажу майна;
- кошти, отримані від випуску цінних паперів;
- сума надміру сплачених платежів до бюджетів;
- кошти отримані як позика (кредит).

Управління податковим боргом трактується як сукупність податкових методів, важелів та інструментів, які використовуються державними органами влади для мінімізації наявного податкового боргу та недопущення виникнення новоствореного податкового боргу, за відповідного нормативно-правового, організаційного та інформаційного забезпечення [12]. Законодавство визначає ряд активів платника податків, що не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу:

- майно, надане платником у заставу іншим особам, якщо така застава зареєстрована у відповідних державних реєстрах до моменту виникнення права податкової застави;

- майно, яке належить на правах власності іншим особам та перебуває у володінні або користуванні платника податків, у т.ч. майно, передане у лізинг; схов (відповідальне зберігання), ломбардний схов, як давальницька сировина, надана підприємству для переробки, крім частини, що надається платнику як оплата за такі послуги та ін.;

- майно, включене до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації;

- майно, вільний обіг якого заборонено законодавством України;

- кошти інших осіб, надані платнику податків у вклад (депозит) або довірче управління та ін. [6].

Це пов'язано, передусім, з тим, що це майно (засоби) є предметом гарантій та певних договірних відносин платника з іншими контрагентами. Посадові особи, у тому числі державні виконавці, які прийняли рішення про використання майна як джерела погашення грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків несуть відповідальність відповідно до закону. Якщо унаслідок здійснення заходів щодо продажу майна платника податків не відбулося повного погашення суми податкового боргу, то орган стягнення може визначити додатковим джерелом погашення податкового боргу дебіторську заборгованість, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючі органи (рис. 1).

Процедура погашення податкового боргу включає такі етапи:

- визначення джерел погашення податкового боргу і строків давності за податковим боргом;

- можливість застосування реструктуризації грошових зобов'язань або податкового боргу (розстрочення та відстрочення);

- добровільне погашення платником податкового боргу за рахунок дозволених законодавством джерел;

- примусове погашення податкового боргу шляхом:

- а) призначення й діяльність податкового керуючого;

- б) податкова застава (виникнення, застосування, розпорядження майном під заставою, припинення застави);

- в) адміністративний арешт майна платника (накладення, операції з майном під арештом, продаж майна на торгах, припинення арешту);



Рис. 1. Порядок погашення податкового боргу за рахунок інших джерел платника податків  
Джерело: адаптовано [5, 6].

г) процедура погашення податкового боргу щодо окремих платників (державних підприємств, які не підлягають приватизації, комунальних підприємств, ліквідація платника, не пов'язана з банкрутством, реорганізація платника та ін.);

- списання безнадійного податкового боргу [6].

Якщо проаналізувати діяльність органів Державної фіскальної служби (ДФС) України щодо адміністрування податкового боргу, то можна відмітити як позитивні зрушення, так і проблемні питання. Так, за рахунок вжитих заходів щодо виконання завдання із забезпечення надходжень в рахунок погашення податкового боргу до державного бюджету у 2016 р. надійшло 14,9 млрд. грн. Причому відповідний індикативний показник Міністерства фінансів України було виконано на 254,5 %. Крім того, описано у податкову заставу майно боржників на загальну суму 22,7 млрд. грн. Від реалізації майна, що перебуває у податковій заставі, надійшло 34,5 млн. грн. Протягом 2016 р. виявлено та поставлено на облік безхазяйне майно загальною сумою 17032,7 тис. грн.

Протягом 2016 р. розглянуто 715 звернень платників податків з питання реструктуризації податкового боргу, за результатами їх розгляду прийнято 396 рішень про розстрочення грошових зобов'язань. Тобто протягом 2016 р. територіальними органами ДФС на постійній основі надавалась методична і практична допомога щодо забезпечення скорочення боржників, погашення боргу та недопущення його приросту тощо [2].

Зазначені позитивні зрушення з адміністрування податкового боргу були досягнуті за рахунок оптимізації окремих ділянок податкового контролю, зокрема, оптимізація планових контрольно-перевірочних заходів, спрощення процедури оскарження платниками податків рішень контролюючих органів тощо.

З іншого боку, заходи, що проводили фіскальні органи з метою попередження зростання податкового боргу та безпосередньо його стягнення з платників податків, не були достатньо ефективними, оскільки не призвели до зменшення темпів його зростання або скорочення його величини.

За даними Звіту Рахункової палати України протягом 2014–2016 рр. в Україні не забезпечено створення ефективної та прозорої системи адміністрування податкового боргу. Заходи, які вживались органами ДФС України з управління податковим боргом, виявились нерезультативними, що призвело до різкого зростання його обсягів. Протягом 3-х років податковий борг до державного бюджету збільшився у 3,8 рази і станом на 01.01.2017 р. досяг 58,7 млрд. грн. Водночас за цей період майже вдвічі збільшилася і кількість платників податків -боржників.

Унаслідок неефективності вжитих контролюючими органами заходів, за останні 3 роки було списано 15,8 млрд. грн. безнадійного податкового боргу до державного бюджету, що становило майже третину від загальної суми погашеного податкового бо-

ргу. При цьому на кожен гривню надходжень до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу, за оцінкою Рахункової палати, приріст новоствореного податкового боргу становив 3,9 грн. у 2014 р. та 2,2 грн. у 2015 і 2016 рр.

Основною причиною різкого збільшення податкового боргу, як показав аудит, була несплата платниками податків самостійно визначених грошових зобов'язань. Якщо на початок 2014 р. платники податків не сплатили 6,7 млрд. грн. самостійно визначених по-

даткових зобов'язань, то на початок 2017 р. цей показник сягнув 36,9 млрд. грн. За три роки стрімко (майже вдвічі) зросла також кількість платників податків – боржників. Така динаміка свідчить про загрози ризики погіршення платіжної дисципліни платників податків та наповнення бюджету в цілому [1].

Основні співвідношення між величиною податкового боргу та іншими економічними показниками, що є індикаторами соціально-економічного становища в Україні, наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Динаміка ВВП та податкового боргу в Україні

Показники	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Валовий внутрішній продукт у фактичних цінах; млрд. грн.	1465,2	1586,9	1988,5	2383	2895*
Темпи зростання, %	104,3	108,3	125,3	119,8	121,5*
Податкові надходження зведеного бюджету, млрд. грн.	341,2	355,4	507,6	650,8	821
Дефіцит бюджету, млрд. грн.	63,6	72	30,9	54,7	109,5
Податковий борг за податковими зобов'язаннями платників податків до зведеного бюджету України, млрд. грн.	14,4	28,8	47	69,1	91,4
Співвідношення податкового боргу та дефіциту зведеного бюджету, %	4,2	8,1	9,3	10,6	11,1
Питома вага податкового боргу у ВВП, %	0,98	1,81	2,36	2,9	3,2*

\*прогнозовані дані

Джерело: за даними [3, 4].

За даними табл. 1 протягом останніх п'яти років відбувалося істотне збільшення частки податкового боргу у ВВП з 0,98 % у 2013 р. до 3,2 % у 2017 р., тобто у 3 рази. Спостерігалось стійке зростання суми податкового боргу за податковими зобов'язаннями платників податків до зведеного бюджету України з 14,4 млрд. грн. у 2013 р. до 91,4 млрд. грн. у 2017 р., тобто у 6,3 рази.

При цьому співставлення відповідних показників з податковими надходженнями бюджету дає більш повне уявлення про масштаби проблеми податкової заборгованості. За аналізований період відбулося збільшення податкового боргу з 4,2 % податкових надходжень зведеного бюджету України до 11,1 %, тобто у 2,6 рази.

Слід наголосити, що його розміри значно перевищували розміри дефіциту бюджету (наприклад, на 26 % у 2015 р. та на 52,1 % у 2014 р.). У 2017 р. за попередніми оцінками величина податкового боргу майже наближена до суми дефіциту зведеного бюджету та становить 83,5 % від величини останньої. Це означає, що за умови повного погашення податкової заборгованості в Україні не лише можна було б значною мірою покрити дефіцит бюджету, а й запланувати додаткові витрати, в яких суспільство відчуває

нагальну потребу. Таким чином, створюючи заборгованість перед бюджетом, платники податків фактично самовільно отримують кредит від держави. Причому така операція, на відміну від стандартного кредитування, не є добровільною з обох сторін. Фактично держава поставлена перед фактом непогодженого використання суспільних коштів.

Основними причинами такої ситуації є як суб'єктивні, так і об'єктивні фактори, зокрема:

- неплатоспроможність значної частини платників податків;
- недосконалість законодавчої бази;
- корумпованість механізму податкового адміністрування;
- загострення фінансової кризи [11].

Слід зазначити також, що протягом 2017 р не вдалося подолати стрімке зростання податкового боргу, яке становило 31 % (рис. 2.) Основною причиною такої ситуації є, насамперед, неефективна робота фіскальних органів, обумовлена низкою об'єктивних проблем, пов'язаних із законодавчими колізіями, що ускладнює здійснення активних заходів стягнення боргу з банків, державних підприємств у стадії ліквідації або банкрутства та інших платників податків.

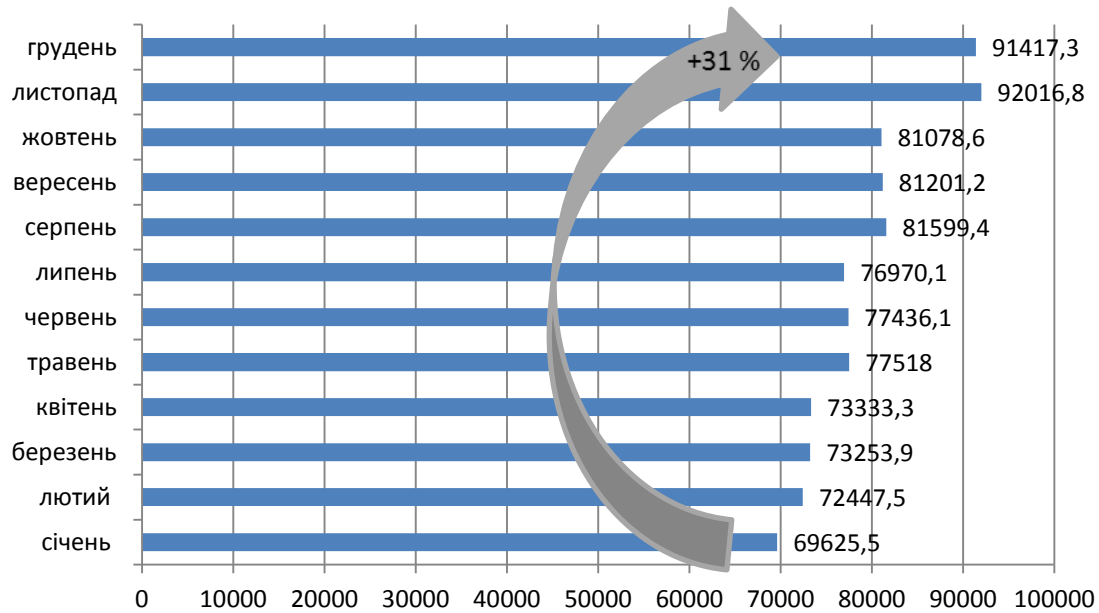


Рис. 2. Динаміка податкового боргу платників податків у 2017 р., млн. грн.

Джерело: за даними [4].

Доцільною є оцінка структури податкової заборгованості до зведеного бюджету за категоріями платників та статусом боргу (рис. 3).

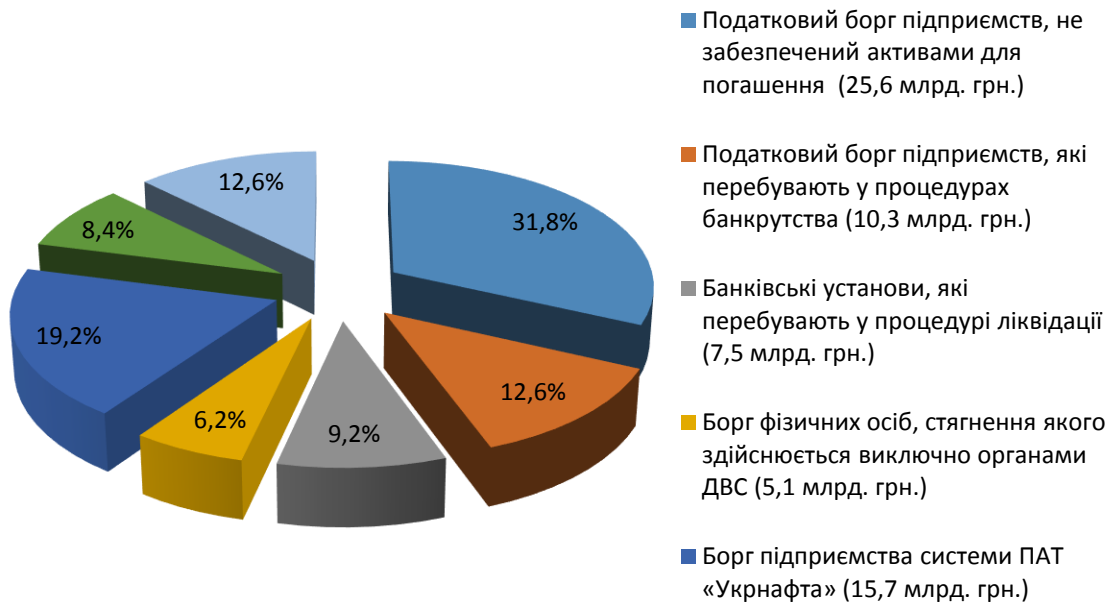


Рис. 3. Структура податкового боргу різних категорій платників податків станом на 01.09.2017 р., %  
Джерело: адаптовано [5].

Найбільша сума податкового боргу – це борг підприємств, не забезпечений активами для погашення. Такі підприємства заборгували 25,6 млрд. грн., або 31,8 % від загальної суми боргу. Також 15,7 млрд. грн. (або 19,2 %) боргу мають підприємства системи ПАТ «Укрнафта», податковий борг підприємств, які перебувають у процедурах банкрутства або щодо яких прийнято рішення суду про призупинення стягнення, – 10,3 млрд. грн. Таку ж суму – 10,3 млрд. грн. – заборгували підприєм-

ства АР Крим, м. Севастополь, Донецької та Луганської областей. Банківські установи, які перебувають у процедурі ліквідації мають заборгованість 7,5 млрд. грн. (9,2 % від загальної суми) Найменші суми боргу у підприємств реального сектору економіки – 6,9 млрд. грн. та фізичних осіб, стягнення заборгованості з яких здійснюється виключно органами Державної виконавчої служби, – 5,1 млрд. грн. [5].

Залежно від статусу, що визначає повноваження контролюючих органів, спроможність їх активного впливу на боржника та функції, які вони можуть виконувати на відповідному етапі адміністрування, активний податковий борг становить близько 72 %, а пасивний – 28 %.

До активного податкового боргу відносять заборгованість платників податків щодо яких контролюючі органи мають право застосовувати всі методи стягнення відповідно до законодавства. Під час знаходження податкового боргу у пасивному статусі контролюючі органи обмежені у застосуванні заходів стягнення за рядом об'єктивних причин: порушення провадження у справі про банкрутство, прийняття рішення судом про призупинення стягнення, не знаходження платника податків за місцем реєстрації та його розшук, відсутність активів у платника для погашення податкового боргу та ін.

Таким чином, вирішення проблеми податкового боргу лежить у площині вдосконалення податкової системи України в цілому. Адже податкові реформи, які проводилися протягом останніх років з метою побудови справедливої та прозорої податкової системи, частково покращили ситуацію щодо податкового навантаження на бізнес та адміністрування податків. Разом з тим потреба у подальших ефективних заходах для усунення системних недоліків у системі оподаткування є актуальною. Основними заходами реформування податкової системи та, відповідно, зниження податкового боргу в Україні мають стати:

– впровадження методики проведення оцінки та моніторингу рівня дотримання вимог податкового законодавства, що сприятиме стимулюванню добросовісної поведінки платників податків, зокрема шляхом забезпечення відповідальності платників податків за порушення вимог податкового законодавства та посадових осіб контролюючих органів за порушення прав платників податків, створення сприятливих умов для легалізації доходів і майна платників податку [10];

– запровадження електронних камеральних перевірок та податкових перевірок (е-аудит) та розробка моделі пріоритетизації та сегментації боржників на основі вартості та ймовірності стягнення [9].

Податкові реформи, які проводилися протягом останніх років з метою побудови справедливої, прозорої та передбачуваної податкової системи, частково покращили ситуацію щодо податкового навантаження на бізнес та адміністрування податків. Однак проблема податкової заборгованості платників податків продовжує набувати загрозливих масштабів. Наявність податкового боргу істотно зменшує можливість фінансування державних видатків та сповільнює зростання економіки держави. Тож основними напрямками зниження податкового боргу є:

– впровадження електронних сервісів для спрощення сплати податків і зборів, збільшення

електронного документообігу між платниками податків та органами ДФС, а також виявлення потенційно проблемних платників на етапі проведення камеральних перевірок;

– удосконалення контрольно-перевірочної роботи шляхом поліпшення процедури планування та відбору до перевірки ризикових платників податків для недопущення накопичення заборгованості за податками і зборами;

– удосконалення процедури стягнення податкового боргу відповідними підрозділами ДФС на основі законодавчих змін.

#### СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ:

1. Звіт про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади по забезпеченню погашення податкового боргу та попередження його зростання [Електронний ресурс]. – 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)

2. Звіт про виконання Плану роботи ДФС на 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf>

3. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

4. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sfs.gov.ua>.

5. Податковий борг: динаміка формування та погашення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/213091.pdf>

6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змін та доп. [Електронний ресурс] / Законодавство України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

7. Проскура К. П. Комплексне оцінювання ефективності податкового адміністрування в Україні / К. П. Проскура // Економічний аналіз. – 2013. – Том 14. – № 1. – С. 331-340.

8. Сарана С.В. Щодо питання процедур погашення податкового боргу / С.В. Сарана // Науковий вісник Херсонського державного університету. – Випуск 1, Том 3., 2016. – С. 69-72.

9. Стратегічні ініціативи розвитку ДФС до 2020 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/218923.pdf>

10. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p2>.

11. Тимченко О.М. Дієвість методів управління податковим боргом у контексті новацій податкового кодексу / О.М. Тимченко // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 61-62.

12. Юр'єва О.І. Сучасні проблеми державного управління податковим боргом / О.І. Юр'єва // Теорія та практика державного управління: зб. наук. пр. – Х.: Вид-во ХарПІ НАДУ «Магістр», 2013. – Вип. 3(42). – С. 253-262.