

<https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-326-27>

УДК 336.25.64

РУДЕНКО Вікторія

Вінницький навчально-науковий інститут економіки ЗУНУ

<https://orcid.org/0000-0002-4911-7600>

e-mail: vitarudenko@ukr.net

СУТІСНО-АНАЛІТИЧНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ПОДАТКОВОГО БОРГУ В УКРАЇНІ

У статті виокремлено два основні підходи до трактування змісту податкового боргу: з позиції юриспруденції та з позиції фінансової науки. Аргументовано, що обидва підходи мають право на існування. Запропоновано авторське визначення податкового боргу, яке не тільки визначає його зміст, а й містить причини та наслідки його існування. Обґрунтовано сутнісні характеристики податкового боргу, які стосуються невиконання платниками податкового обов'язку, причин і результатів його невиконання, необхідності узгодження грошових зобов'язань платників податків, а також наслідків існування податкового боргу для усіх учасників податкових відносин. Проаналізовано динаміку податкового боргу в Україні з обґрунтуванням причин виявлених тенденцій. Здійснено аналіз структури податкового боргу в Україні як у розрізі податків і зборів, так і в розрізі форм оподаткування та рівнів управління.

Ключові слова: податки, податкові надходження, податковий обов'язок, грошове зобов'язання, пеня, податковий борг, контролюючі органи.

RUDENKO Viktoriia

Vinnitsia Educational and Research Institute of Economics of WUNU

CONTENT-ANALYTICAL CHARACTERISTICS OF TAX DEBT IN UKRAINE

The substantiation of the essential content and the identification of trends in the growth/decrease of the tax debt is relevant in all countries of the world, since it cannot be completely eradicated in any country in the world, therefore one or another measures are taken to reduce it (voluntary and forced). For Ukraine, the question of the existence of tax debt is particularly relevant, as its volume increases annually.

The article is devoted to deepening the theoretical foundations of the tax debt, highlighting its essential characteristics, as well as conducting an analysis of the tax debt in Ukraine and determining the reasons for its growth.

The specificity of the scientific tasks, which are the subject of the research, required the use of a complex of special methods, the application of which helped to analyze the essence of the tax debt, to isolate its specific characteristics, and to conduct an analysis of its dynamics and structure in Ukraine.

The article considers approaches to the interpretation of the content of tax debt. The first approach is based on domestic legislation, national accounting standards and the inevitable onset of liability for violation of tax discipline. The second approach is based on the behavior of the taxpayer, who makes a conscious decision to not pay his tax liability and takes responsibility for the violation of tax legislation in the form of fines and penalties. The author's definition of tax debt is proposed, which not only defines its content, but also contains the reasons and consequences of its existence. The essential characteristics of the tax debt, which relate to the non-fulfillment of the tax obligation by taxpayers, the reasons and results of its non-fulfillment, the need to agree on the monetary obligations of taxpayers, as well as the consequences of the existence of a tax debt for all participants in tax relations, are substantiated.

As a result of the conducted analysis, it was established that in recent years in Ukraine, despite the constant improvement of tax legislation and the simplification of tax administration procedures, tax debt continues to accumulate. It was established that in order to reduce the amount of tax debt, it is necessary to carry out various measures of influence on taxpayers by the controlling bodies. For honest taxpayers, it is worth applying incentive measures in the form of exemption from tax audits for a certain period, and for dishonest taxpayers who have a tax debt, it is advisable to increase the responsibility for committing an offense.

Keywords: taxes, tax revenue, tax liability, monetary liability, interest, tax debt, regulatory bodies.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Податки є важливим атрибутом державного регулювання та основним джерелом формування доходів бюджетів. Успішність мобілізації податкових надходжень значною мірою залежить від здатності контролюючих органів забезпечити своєчасність та повноту сплати податків до бюджетів, що знаходить своє відображення у масштабах, структурі та динаміці податкового боргу. Останній, на наш погляд, може стати одним із дестабілізуючих соціально-економічних факторів, адже його значний розмір обмежує обсяги фінансових ресурсів держави. Погашення податкового боргу платників податків перед бюджетами має велике значення як умова макроекономічної стабільності та переходу до сталого розвитку. Крім того, зниження рівня податкового боргу є одним із резервних джерел наповнення доходної частини бюджетів. Тому питання теоретичного та аналітичного вивчення податкового боргу в Україні набувають особливої ваги. Зазначене обумовлює наукову необхідність й актуальність теми дослідження, а також визначає його мету, завдання та основні напрями.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання податкового боргу насамперед перебувають у колі уваги законотворців, адже порядок адміністрування податкового боргу визначено на законодавчому рівні [1; 2]. Одна частина науковців у визначенні змісту податкового боргу керується законодавством, зокрема С. І. Лекарь, В. П. Мартинюк і Н. М. Михальчук [3], В. М. Мельник та А. М. Яковлева [4], А. А. Садеков і В. М. Покинтелиця [5], Ю. І. Туник [6], Р. Є. Волощук [7]. Інша частина вчених у трактуванні сутності податкового боргу опирається на девіантну поведінку платників податків, як-от О. М. Десятнюк і Т. Я. Маршалок [8], С. В. Осадчук [9], О. О. Руденко [10], О. М. Тимченко [11], В. В. Угрин [12], О. І. Юр'єва [13]. Окремі дослідники вивчають юридичні або фінансові аспекти податкового боргу, а саме А. О. Єніна [15], Т. В. Калінеску та А. Ю. Ширяєва [16], О. В. Сударенко [17], В. П. Онищенко [18].

ВИДЛЕННЯ НЕВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, КОТРИМ ПРИСВЯЧУЄТЬСЯ СТАТТЯ

Незважаючи на значну кількість наукових розвідок у загальнотеоретичному плані питання податкового боргу не отримали повноцінного вивчення. Більшість досліджень зазвичай носять абстрактний характер, публікації з аналізу й управління податковим боргом стосуються в основному юридичних аспектів, а також окремих складових і не мають комплексного характеру. Викладені міркування визначили тему дослідження, його логіку та структуру.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є поглиблення теоретичних засад податкового боргу, виокремлення його сутнісних характеристик, а також проведення аналізу податкового боргу в Україні та визначення причин його зростання.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Податки та збори відіграють ключову роль у доходах бюджетів. Тому обов'язок (визначений у Конституції України) сплачувати податки та збори поширюється як безумовна вимога на кожного платника. Невиконання обов'язку є причиною утворення податкового боргу, наявність якого суттєво дестабілізує соціально-економічний розвиток країни. Відповідно контролюючими органами вирішуються проблеми забезпечення повноти перерахування податків і зборів до бюджетів, а також виявляються причини виникнення податкового боргу, розробляються дієві способи його скорочення та усунення передумов утворення.

Для ефективного управління податковим боргом неабиякий інтерес викликають питання його сутнісного змісту. Крім того, наукові дискусії розгортаються щодо підстав його виникнення, наслідків існування та способів врегулювання.

На законодавчому рівні до прийняття Податкового кодексу України процедура взаємовідносин контролюючих органів і платників податків щодо забезпечення повної та своєчасної сплати податків і зборів до бюджетів регламентувалася Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», згідно з яким податковий борг (недоїмка) визначався як «податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання» [1]. Із прийняттям Податкового кодексу України з'явилося два трактування податкового боргу – міжнародне та національне. Так, у міжнародних правовідносинах податковий борг розглядається як «грошове зобов'язання з урахуванням штрафних санкцій, пені за їх наявності та витрат, пов'язаних з його стягненням, несплачене в установленний строк, що на підставі відповідного документа іноземної держави є предметом стягнення, яке може бути звернуто відповідно до міжнародного договору України» [2]. У вітчизняній практиці податковий борг тлумачиться як «сума узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений строк, та непогашеної пені, нарахованої у визначеному податковим законодавством порядку» [2].

На науковому рівні низка авторів цілком поділяє думку законотворців і характеризує податковий борг у межах чинного законодавства. Так, С. І. Лекарь, В. П. Мартинюк, Н. М. Михальчук тлумачать податковий борг як «суму податкових зобов'язань, що відповідно до законодавства підлягають сплаті, але не сплачені у встановлений законодавством термін або сплачені не в повному обсязі, а також пеня за кожен день прострочення та штраф за його наявності» [3, с.70]. В. М. Мельник та А. М. Яковлева вважають, що податковий борг – це «не сплачена вчасно платником грошова сума, що належала до сплати на користь держави відповідно до чинного законодавства, термін та умови користування якою жодним чином сторонами не погоджувалися» [4, с.5]. А. А. Садеков і В. М. Покинтелиця окреслюють податковий борг як «зобов'язання з узгоджених між сторонами податкових відносин податків, зборів, обов'язкових платежів, не сплачене у встановлений строк, а також штрафи і пеня, нараховані на суму такого податкового зобов'язання» [5, с.98]. Ю. І. Туник висвітлює податковий борг як «суму грошового зобов'язання платника

податків (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), яку було узгоджено ним самостійно або в порядку оскарження, але не сплаченого у встановлений Кодексом строк, а також пеню, нараховану на суму такого грошового зобов'язання» [6, с.2]. Цікавою є позиція Р. Є. Волощука, який податковий борг розглядає у вузькому та широкому розумінні. Перше співпадає за змістом із законодавчим визначенням. Друге включає до боргу «всі податкові платежі, які несплачені вчасно до бюджету, зокрема суми розстрочених (відстрочених) податкових зобов'язань. Це пов'язано з тим, що платником уже порушений первинно визначений термін сплати податку, а його перенесення є винятком із загальних правил оподаткування (хоча цей виняток і визнаний законодавством)» [7, с.245]. Зазначені вчені при трактуванні податкового боргу враховували вітчизняне законодавство, зміст національних стандартів бухгалтерського обліку та невідворотне настання відповідальності за порушення податкової дисципліни.

Частина дослідників аргументує існування податкового боргу як результат невиконання платником податків свого податкового обов'язку. Так, О. М. Десятнюк і Т. Я. Маршалок визначають податковий борг як «фіскальний наслідок безпосереднього невиконання або неналежного виконання платниками податків своїх соціальних зобов'язань, які проявляються у вигляді обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів» [8, с.13]. С. В. Осадчук наголошує, що податковий борг «виникає в результаті несплати платником податків задекларованих сум, або донарахованих сум, узгоджених платником податків, існування якого надає право податковому органу на застосування заходів стягнення стосовно такого платника податків» [9, с.133]. О. О. Руденко стверджує, що податковий борг – це «сума фактичної узгодженої заборгованості суб'єктів господарювання, яка виникла в результаті невиконання податкових зобов'язань, передбачених законодавством, за певний звітний період» [10, с.168]. О. М. Тимченко описує податковий борг як «не сплачену в установлений термін суму податкового зобов'язання унаслідок невиконання платником обов'язку перед державою зі сплати податків, виходячи з установлених законодавством норм, на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період» [11, с.5]. В. В. Угрин податковий борг характеризує як «добровільне невиконання у встановлений термін узгодженого податкового зобов'язання платником податків перед державою, а також несплачені штрафна санкція та пеня за їх наявності» [12, с.121]. О. І. Юр'єва вважає, що податковий борг – це «невиконання платником податків грошового зобов'язання (з урахуванням фінансової санкції за її наявності) перед державою у сумі та в терміні, що визначені законодавством, яке узгоджене ним самостійно або в порядку оскарження, а також пеня, що нарахована на суму такого грошового зобов'язання» [13, с.70]. Дані науковці при тлумаченні податкового боргу враховують поведінку платника податків, який приймає свідоме рішення щодо несплати свого податкового зобов'язання та бере на себе відповідальність за порушення податкового законодавства у вигляді штрафних санкцій та пені.

Кожне із трактувань податкового боргу відображає його певний змістовний аспект і має право на існування. Однак, ми вважаємо, що під податковим боргом варто розглядати суму грошового зобов'язання та нарахованої пені, які виникли внаслідок невиконання платником податків обов'язку щодо сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів, що призводить до бюджетних втрат і застосування до платника податків заходів стягнення з боку контролюючих органів. Дане визначення не тільки визначає зміст податкового боргу, а й містить причини та наслідки його існування.

При розгляді змісту податкового боргу варто розкрити його сутнісні характеристики. Так, в основі виникнення податкового боргу лежить конституційний обов'язок кожного громадянина сплачувати податки. Зокрема у ст. 67 Конституції України встановлено, що «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [14]. Крім того, у ст. 16 Податкового кодексу України визначено, що «платник податків зобов'язаний сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим кодексом та законами з питань митної справи» [2]. Невиконання зазначених обов'язків платниками податків безпосередньо впливає на утворення податкового боргу, однак Податковим кодексом України встановлено й інші обов'язки, нездійснення яких може потенційно вплинути на формування податкового боргу, як-от: «стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України; вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів; подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів; подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів; подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання; подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством» [2].

Невиконання платниками податків податкових обов'язків має причинно-наслідковий характер, обумовлений як розбіжністю фіскальних інтересів суб'єктів податкових відносин (держави й платників податків), так і суспільними процесами, що відбуваються в країні та світі. Так, враховуючи природу податків та механізм їх адміністрування, стає зрозуміло, що, невиконуючи свої обов'язки, платники податків

намагаються уникнути примусового відчуження на користь держави власних фінансових ресурсів. Водночас, існують причини, які можуть зумовити виникнення податкового боргу навіть у сумлінних платників податків. Загалом причини утворення податкового боргу нами узагальнено та відображено у табл. 1.

Результатом невиконання платниками податків податкових обов'язків через їх дії або бездіяльність є повна або часткова несплата у встановлені строки податкових зобов'язань, які разом з непогашеною пенєю та/або штрафними санкціями, що справляються у зв'язку з порушенням платниками податків вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності, формують податковий борг. Безумовно до податкового боргу може бути віднесено не будь-яке сплачене невчасно та неповно грошове зобов'язання, а виключно узгоджене.

Таблиця 1

Причини виникнення податкового боргу

Причини	Характеристика
Політичні	<ul style="list-style-type: none"> – здійснювана податкова політика та національні особливості податкової системи – недосконалість і нестабільність податкового законодавства
Економічні	<ul style="list-style-type: none"> – корупція, яка припускає можливість лобіювання інтересів окремих платників податків, а також можливість тиску на представників контролюючих органів – нестабільний фінансовий стан суб'єктів господарювання й зниження рівня життя населення в умовах високого податкового навантаження та кризових явищ в економіці
Морально-етичні	<ul style="list-style-type: none"> – переслідування платниками податків корисливих цілей, пов'язаних із задоволенням особистих потреб – індивідуально негативне емоційне ставлення до сплати податків – національні особливості податкового менталітету
Морально-етичні	<ul style="list-style-type: none"> – низький рівень податкової культури через недостатність або відсутність інформації, невисоку фінансову освіченість населення – відсутність моральної відповідальності податкових боржників – несприйняття платниками податкового законодавства та неприязнь до контролюючих органів
Організаційно-технічні	<ul style="list-style-type: none"> – протиріччя й неоднозначність розуміння законодавчих норм різних галузей права, що застосовуються платниками податків – складність податкової системи та адміністрування податків – недоліки у взаємодії між контролюючими органами, іншими органами контролю та органами правопорядку – недостатня захищеність посадових осіб контролюючих органів під час виконання ними службових обов'язків

Джерело: Складено автором на основі [15, с.122-123; 16]

Грошове зобов'язання платника податків набуває ознак узгодженого у разі: самостійного визначення платником податків сум податку у податковій декларації, уточнюючому розрахунку, простому податковому векселі, у випадку несплати зазначеної суми з дня, що настає за останнім днем граничного строку сплати відповідного податкового платежу; самостійного звернення платника податків до податкового органу щодо відстрочення, розстрочення суми грошового зобов'язання з відповідного податкового платежу із дня звернення; якщо платник податків не оскаржує у визначені законодавством строки суму податкових зобов'язань, нарахованих йому контролюючим органом [2; 17, с.276].

Отже, узгодженість грошового зобов'язання полягає в тому, що [18]:

1) декларацію подано за підписом платника податків, а органом Державної податкової служби України її прийнято після проведення камеральної перевірки, тобто відбулася двостороння дія – узгодження;

2) платником податку отримано податкове повідомлення-рішення за підписом уповноваженого представника органу Державної податкової служби України, прийнято його та не розпочато процедуру адміністративного/судового оскарження, тобто відбувалася двостороння дія – узгодження – одна сторона запропонувала, а інша прийняла та не заперечила.

Податковий борг є складним соціально-економічним явищем, яке має низку істотних негативних наслідків як для держави та суспільства загалом, так і для конкретного платника податків.

Для держави та суспільства наслідками податкового боргу є недонадходження доходів до бюджетів, тобто прямі матеріальні втрати, завдані публічним і суспільним інтересам, адже втрачається можливість повного та своєчасного фінансування бюджетних видатків, що призводить до ланцюгової реакції неплатежів в економіці. Так, невчасно здійснені розрахунки з підприємствами та громадянами паралізують нормальні економічні відносини, стимулюють виникнення й поширення негрошового обігу, переводячи економічні операції у тіньовий сектор. Затримки виплат пенсій, заробітних плат, соціальних допомог обумовлюють різке погіршення добробуту населення, посилення соціальних дисбалансів і розвиток конфліктів у суспільстві. Загалом податковий борг з позиції держави сприймається як явище небажане, негативне, адже платник податків своїми діями порушує керівні принципи податкового законодавства, визначені ст. 4 Податкового кодексу України.

Для платників податків наслідками утворення податкового боргу відповідно до Податкового кодексу України є: застосування пені за кожен день прострочення; виникнення податкової застави як способу забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання й пені; застосування примусових

заходів стягнення податкового боргу; накладення обмежень на керівника підприємства; переведення із спрощеної на загальну систему оподаткування платників єдиного податку. Водночас погіршується ділова репутація платника податків, можуть виникати труднощі з отриманням позикових коштів, втрачається можливість брати участь у процедурах державних закупівель. Крім того, до платника податків привертається додаткова увага контролюючих органів, що призводить до ризиків почастішання податкових перевірок, дестабілізації фінансово-господарської діяльності за розрахунками з контрагентами через можливі забезпечувальні заходи з боку контролюючих органів.

Невизначеність середовища господарювання в Україні у 2018-2022 рр. негативно відобразилася на платоспроможності платників податків, що призвело до зниження рівня податкової дисципліни та зростання обсягів податкового боргу (рис. 1).

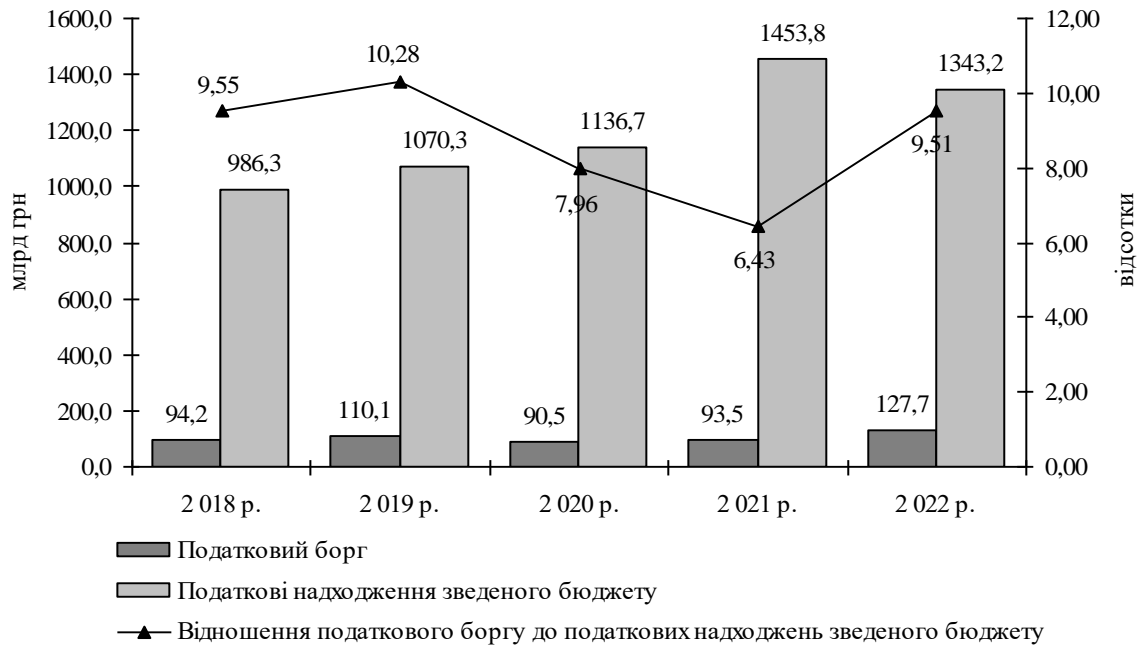


Рис. 1. Динаміка податкового боргу в Україні у 2018-2022 рр.

Джерело: Складено автором на основі [19; 20]

Протягом досліджуваного періоду найбільше зростання обсягів податкового боргу спостерігалось у 2022 р. порівняно з 2021 р. на 34,2 млрд грн або на 36,6%. Зазначене обумовлено повномасштабними бойовими діями на території України та запровадженням воєнним станом, які, у поєднанні з обмеженими повноваженнями контролюючих органів в частині вжиття заходів щодо погашення податкового боргу, негативно відображалися на рівні виконання зобов'язань платниками податків. Також значне зростання обсягів податкового боргу відбувалося у 2019 р. у порівнянні з 2018 р. на 15,9 млрд грн або на 16,8%. Таку ситуацію обумовила реорганізація Державної фіскальної служби України шляхом формування Державної податкової служби України та Державної митної служби України. Після утворення останніх не було врегульовано питання оперативного обміну інформацією між податковими і митними органами щодо заборгованості суб'єктів ЗЕД при несплаті митних платежів, штрафів, пені, що негативно впливало на якість контролю за діяльністю суб'єктів ЗЕД та сприяло накопиченню ними податкового боргу. Також, за даними Рахункової палати України, митним і податковим органам не було видано розпорядчих документів, які б регламентували: порядок відпрацювання підприємств, що мають податковий борг за актами документальних перевірок у митній сфері, з метою забезпечення його стягнення; дієві заходи щодо примусового стягнення сум грошових зобов'язань, визначених за результатами таких перевірок; порядок передачі актів документальних перевірок у митній сфері до підрозділів контролюючих органів, які мають право здійснювати досудове розслідування кримінального правопорушення за ст. 212 Кримінального кодексу України щодо донарахувань в особливо великих розмірах, що вкрай негативно відобразалося на погашенні податкового боргу суб'єктами ЗЕД [21, с.112].

У 2018-2022 рр. зростання податкового боргу в Україні відбувалося за всіма податками, окрім мита (табл. 2). Переміщення товарів через митний кордон України відбувається у такий спосіб, що ухилитися від сплати митних платежів практично неможливо. Тау, у разі ввезення товарів на митну територію України суми митних платежів підлягають сплаті до Державного бюджету України платником податків до або на день подання митному органу митної декларації для митного оформлення, а у разі вивезення товарів з митної території України вивізне мито має бути сплачене не пізніше дня прийняття митним органом митної декларації для митного оформлення [22]. Відтак зовнішньоторговельні операції не відбудуться, поки не будуть сплачені митні платежі.

Таблиця 2

Динаміка податкового боргу в Україні в розрізі податків і зборів у 2018-2022 рр.

Борг в розрізі податків і зборів	Роки					Темп приросту, %	
	2018	2019	2020	2021	2022	2022/ 2018	2022/ 2021
Податок на доходи фізичних осіб	3468,0	4342,2	4399,1	4197,3	4611,6	33,0	9,9
Військовий збір	140,9	277,6	287,3	304,3	373,1	164,8	22,6
Податок на прибуток підприємств	20998,1	23516,4	16847,0	17135,3	21590,6	2,8	26,0
Рентна плата	16898,9	17056,8	4115,7	4134,8	16405,3	-2,9	296,8
Акцизний податок	1850,5	2357,8	3584,8	3647,3	5492,0	196,8	50,6
Податок на додану вартість	39652,9	49098,9	46330,8	47925,0	54065,6	36,3	12,8
Мито	171,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-100,0	-100,0
Екологічний податок	572,0	682,3	827,4	805,9	1108,0	93,7	37,5
Податок на майно	8427,4	10560,3	11386,6	12936,2	19410,5	130,3	50,0
Єдиний податок	1698,4	1870,4	1886,6	2030,6	4004,8	135,8	97,2
Туристичний збір	1,4	2,2	3,2	2,8	5,9	333,3	110,4
Збір за місця для паркування транспортних засобів	24,7	2,8	2,3	3,4	5,9	-76,1	74,3
Інші податкові платежі	305,4	300,0	840,5	398,6	652,0	113,5	63,6
Всього	94209,7	110067,7	90511,2	93521,4	127725,3	35,6	36,6

Джерело: Складено автором на основі [19]

Протягом досліджуваного періоду найбільші темпи приросту спостерігалися по податковому боргу з рентної плати, зокрема через величезні обсяги податкового боргу ПАТ «Укрнафта», які сформувалися протягом 2014-2015 рр. після різкого підвищення рентної плати за видобування нафти. ПАТ «Укрнафта» ще у 2016 р. запропонувала Державній фіскальній службі України погасити податковий борг за рахунок 2,061 млрд м³ природного газу, що їй належав, і право власності на який було підтверджено рішенням Вищого господарського суду України в 2014 р. Відмова Офісу великих платників податків ДФСУ прийняти цей обсяг газу в податкову заставу призвела до стрімкого зростання суми податкового боргу ПАТ «Укрнафти» саме через нарахування штрафів та пені впродовж наступних років. Податковий борг ПАТ «Укрнафта» вдалося погасити тільки у 2023 р., коли до спеціального фонду Державного бюджету України було перераховано 28,9 млрд грн. Дана сума включала борг по сплаті податку на додану вартість, податку на прибуток та рентної плати, нараховані штрафи та пені за несвоєчасну сплату грошових зобов'язань.

У 2018-2022 рр. у структурі податкового боргу в Україні основна частка припадала на податок на додану вартість (табл. 3). Така ситуація обумовлена провідною роллю даного податку у доходах Державного бюджету України через найбільші обсяги надходжень, а також складністю його адміністрування та значними масштабами ухилення від сплати.

Таблиця 3

Структура податкового боргу в Україні в розрізі податків і зборів у 2018-2022 рр.

Борг в розрізі податків і зборів	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.
Податок на доходи фізичних осіб	3,68	3,95	4,86	4,49	3,61
Військовий збір	0,15	0,25	0,32	0,33	0,29
Податок на прибуток підприємств	22,29	21,37	18,61	18,32	16,90
Рентна плата	17,94	15,50	4,55	4,42	12,84
Акцизний податок	1,96	2,14	3,96	3,90	4,30
Податок на додану вартість	42,09	44,61	51,19	51,24	42,33
Мито	0,182	0,000	0,000	0,000	0,000
Екологічний податок	0,61	0,62	0,91	0,86	0,87
Податок на майно	8,95	9,59	12,58	13,83	15,20
Єдиний податок	1,80	1,70	2,08	2,17	3,14
Туристичний збір	0,001	0,002	0,004	0,003	0,005
Збір за місця для паркування транспортних засобів	0,026	0,003	0,003	0,004	0,005
Інші податкові платежі	0,32	0,27	0,93	0,43	0,51
Всього	100	100	100	100	100

Джерело: Складено автором на основі [19]

Протягом 2018-2022 рр. змінювалася структура податкового боргу в Україні у розрізі форм оподаткування: у 2018-2019 рр. і 2022 р. провідною була питома вага прямих податків, тоді як у 2020-2021 рр. головною була частка непрямих податків (рис. 2).

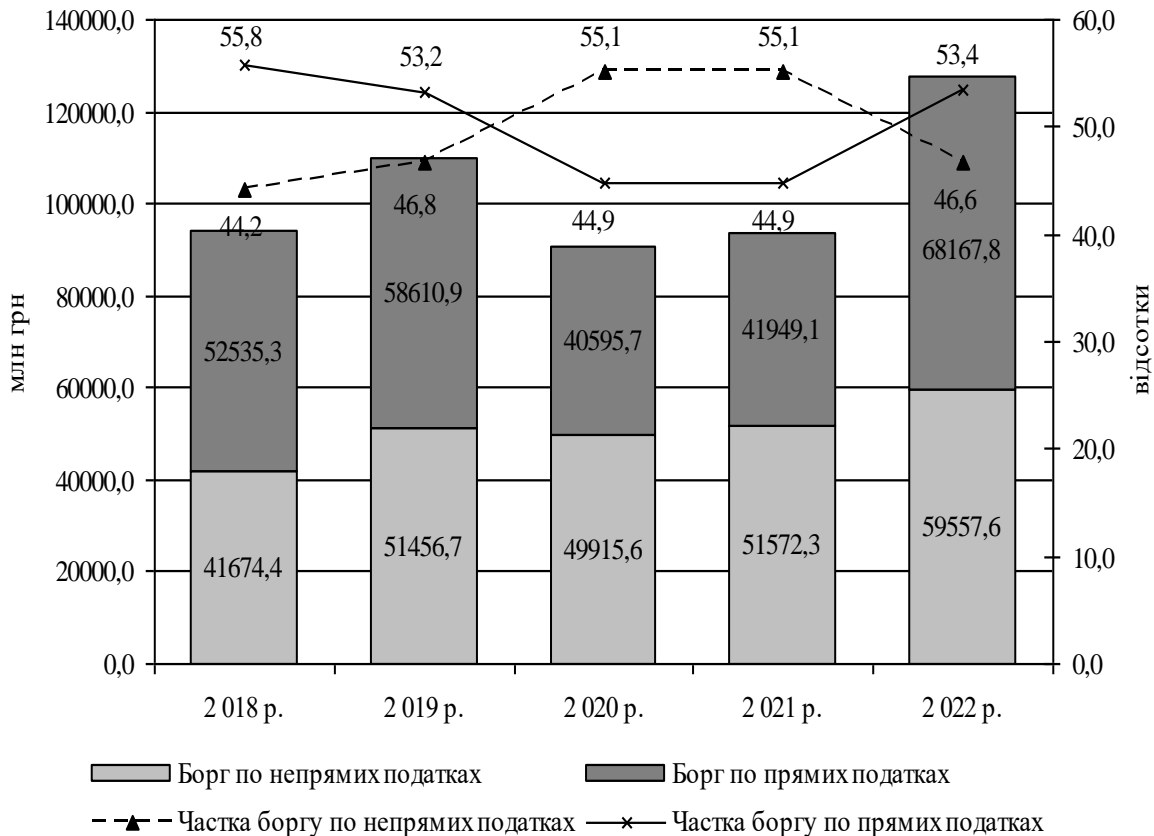


Рис. 2. Динаміка податкового боргу в Україні у розрізі форм оподаткування у 2018-2022 рр.

Джерело: Складено автором на основі [19]

У 2020-2021 рр. переважна частка податкового боргу в Україні за непрямыми податками обумовлена тим, що з початком пандемії COVID-19 було запроваджено мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок на період з 18 березня 2020 р. по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби. Часткове повернення планових перевірок відбулося тільки у 2021 р. Зважаючи на те, що у частині податку на додану вартість і акцизного податку є велике поле для ухилення від сплати та наявна значна криміналізація оподаткування, під час пандемії COVID-19 в умовах відсутності активних дій з боку контролюючих органів щодо недопущення й мінімізації заборгованості, обсяги податкового боргу з непрямих податків (крім мита) зростали.

Переважання питомої ваги прямих податків у структурі податкового боргу в Україні у 2018-2019 рр. і 2022 р. зумовлено як проблемами з їх сплатою на тимчасово окупованих територіях під час війни, так і зростанням податкового навантаження в частині рентної плати та податку на майно.

Впродовж 2018-2022 рр. у структурі податкового боргу в Україні у розрізі рівнів управління ключовою була частка загальнодержавних податків (рис. 3).

У досліджуваному періоді в середньому частка податкового боргу в Україні, що припадала на загальнодержавні податки, складала 85,8%. Така ситуація обумовлена як значним фіскальним значенням таких податків, так і можливістю ухилення від їх сплати. Незначна питома вага податкового боргу по місцевих податках зумовлена, насамперед, неможливістю ухилення від їх сплати. Так, об'єкти оподаткування податком на майно важко приховати, а в разі наявності податкового боргу (крім безнадійного податкового боргу, що виник через форс-мажорні обставини), платники єдиного податку не можуть перебувати на спрощеній системі оподаткування. Зауважимо, що органи місцевого самоврядування не мають впливу на платників податків, що мають податковий борг, адже податкова система повинна зберігати свою цілісність та збалансованість, тому з неї неможливо виокремити сегмент, що стосується управління податковим боргом на місцевому рівні.

Отже, навіть за умов, що в останні роки податкове законодавство України удосконалювалося, спрощувалися процедури сплати податків і зборів, податковий борг продовжував накопичуватися, а рівень збирання податків, як відомо, є одним із ключових показників ефективності податкової системи. Тому єдиним шляхом підвищення збирання податків є посилення податкового адміністрування з метою зниження податкового боргу. Зазначимо, що жодній країні світу не вдається повністю усунути податковий борг. Проте, для зниження заборгованості з податків і зборів перед бюджетами вітчизняними контролюючими

органами вживаються різні заходи. Водночас чинне податкове законодавство, не надає контролюючим органам дієвих важелів, що сприяють забезпеченню повного й своєчасного збирання податкових надходжень, а відповідальність, передбачена за ухилення від їх сплати, не відповідає тій соціальній небезпеці, яку несуть такі діяння. Для поліпшення податкової дисципліни в Україні необхідно проводити роз'яснювальну роботу з платниками податків, надавати якнайбільше інформації про чинне податкове законодавство. Для сумлінних платників податків варто застосовувати заохочувальні заходи у вигляді звільнення від податкових перевірок на визначений термін, а для несумлінних платників податків, що мають податковий борг, доцільно посилити відповідальність за вчиненні правопорушення.

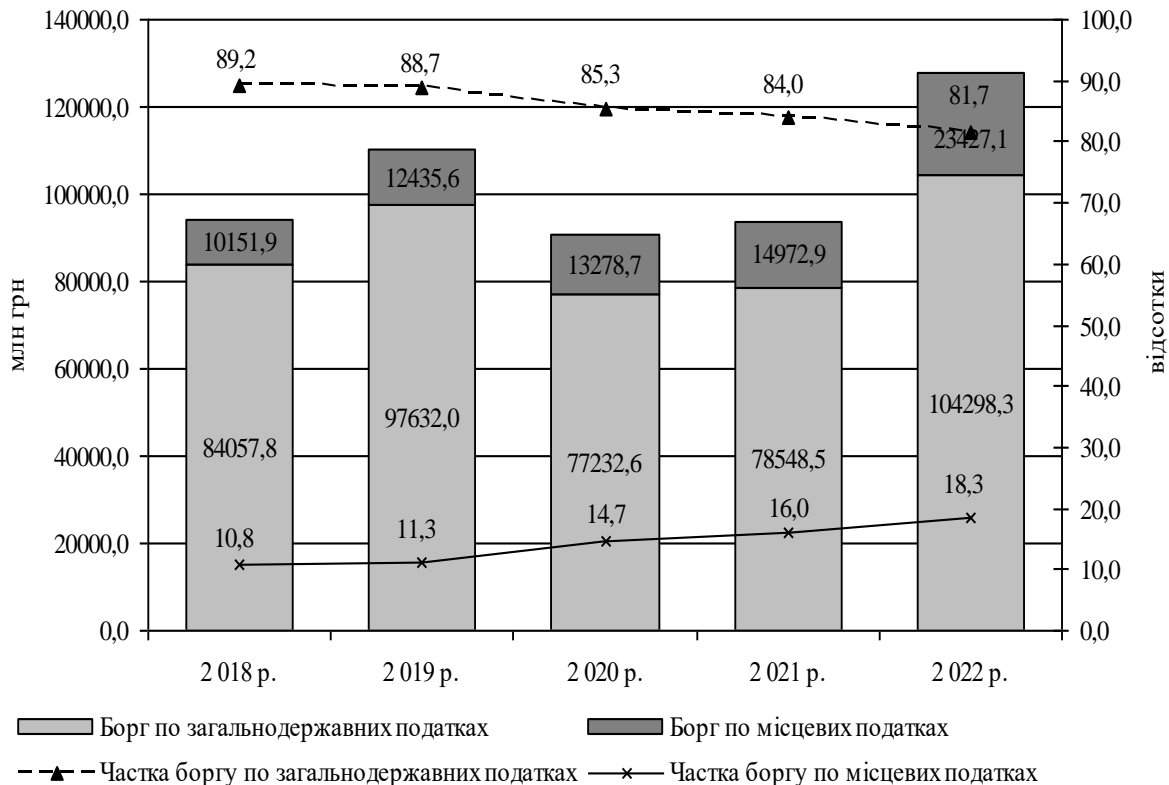


Рис. 4. Динаміка податкового боргу в Україні у розрізі рівнів управління у 2018-2022 рр.

Джерело: Складено автором на основі [19]

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі

В результаті проведеного аналізу можна відзначити, що податковий борг – це небажаний параметр податкової системи, його наслідки негативно впливають як на платників податків, так і державу та суспільство загалом. Різноманітність причин формування податкового боргу потребує комплексного підходу до їх усунення, зокрема змін у податковому законодавстві. При цьому держава, використовуючи різні заходи та засоби, може і повинна регулювати масштаби податкового боргу, щоб уникнути негативних наслідків для соціально-економічного розвитку країни.

Зважаючи на примусову природу податків і зборів, перспективами подальших наукових розвідок є вивчення поведінкових аспектів податкового боргу, адже прагнення зменшити свої податкові зобов'язання властиве усім платникам податків, як сумлінним, так і не сумлінним.

Література

1. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. №2181-III. Втрата чинності: 01.01.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#top> (дата звернення: 29.01.2024).
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. Дата оновлення: 22.01.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 29.01.2024).
3. Лекарь С. І., Мартинюк В. П., Михальчук Н. М. Податковий борг як форма економічної злочинності та загроза економічній безпеці держави. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія: Економічна*. 2013. Вип. 2. С. 66-78.
4. Мельник В. М., Яковлева А. М. Податковий борг: проблеми визначення та підходи до аналізу й адміністрування. *Наукові праці НДФІ*. 2010. Вип. 4. С. 3-10.

5. Садеков А. А., Покинтелиця В. М. Податковий борг і особливості його адміністрування. *Торгівля, комерція, підприємництво*. 2010. Вип. 11. С. 92-100.
6. Туник Ю. І. Процедура погашення податкового боргу: визначення поняття. *Часопис Академії адвокатури України*. 2012. №2 (15). С. 1-4.
7. Волощук Р. Є. Податковий борг: сутнісні характеристики та класифікаційні ознаки. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 2 (07). С. 243-249.
8. Десятнюк О. М., Маршалок Т. Я. Управління податковим боргом: навч. посіб. Тернопіль: Вектор, 2013. 340 с.
9. Осадчук С. В. Організаційно-правові інструменти управління податковим боргом. *Актуальні проблеми державного управління*. 2014. Вип. 2. С. 133-137.
10. Руденко О. О. Прокурорський нагляд за додержанням законодавства органами податкової служби при стягненні податкової заборгованості з суб'єктів господарювання. *Часопис Київського університету права*. 2011. №4. С. 167-170.
11. Тимченко О. М. Податковий борг: сутність та явище. *Ринок цінних паперів*. 2009. №3-4. С. 3-9.
12. Угрин В. В. Економічна природа та причини виникнення податкового боргу. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка*. 2013. Вип. 24. С. 118-122.
13. Юр'єва О. І. Податковий борг: аналіз поняття та вплив на суспільно-економічні відносини. *Аспекти публічного управління*. 2016. №3. С. 67-73.
14. Конституція України від 28.06.1996 р. №254к/96-ВР. Дата оновлення: 01.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 29.01.2024).
15. Єніна А. О. Аналіз причин, що впливають на ухилення від сплати податків. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 31. С. 119-125.
16. Калінеску Т. В., Ширяєва А. Ю. Причини та тенденції ухилення від сплати податків. *Наукові вісті Давіського університету*. 2013. №10. URL: http://nvdu.snu.edu.ua/wp-content/uploads/2020/03/2013_10_7.pdf (дата звернення: 29.01.2024).
17. Сударенко О. В. Правове регулювання узгодженого грошового зобов'язання та податкового боргу. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. №9. С. 275-279.
18. Онищенко В. П. Як дізнатися про податковий борг? URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7324-podatkoviy-borg> (дата звернення: 29.01.2024).
19. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/> (дата звернення: 29.01.2024).
20. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/> (дата звернення: 29.01.2024).
21. Звіт про результати аудиту ефективності діяльності Державної фіскальної служби України, Державної податкової служби України та Державної митної служби України. URL: http://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/34-3_2020/Zvit_34-3_2020.pdf (дата звернення: 29.01.2024).
22. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. №4495-VI. Дата оновлення: 13.01.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення: 29.01.2024).

References

1. The Law of Ukraine "On the Procedure for Repayment of Taxpayers' Obligations to Budgets and State Trust Funds" of 21 December 2000 No. 2181-III (2000). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#top>.
2. Tax Code of Ukraine of 02 December 2010 No. 2755-VI (2010). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
3. Lekar, S. I., Martyniuk, V. P., & Mykhalchuk, N. M. (2013). Tax debt as a form of economic crime and a threat to the economic security of the state. *Naukovyi visnyk Lvivskoho derzhavnogo universytetu vnutrishnikh sprav. Seriya: Ekonomichna*, 2, 66-78.
4. Melnyk, V. M., & Yakovlieva, A. M. (2010). Tax debt: problems of definition and approaches to analysis and administration. *Naukovi pratsi NDFL*, 4, 3-10.
5. Sadiykov, A. A., & Pokyntelytsia, V. M. (2010). Tax debt and peculiarities of its administration. *Torhivlia, komertsia, pidpriemnytstvo*, 11, 92-100.
6. Tunyk, Yu. I. (2012). Tax debt repayment procedure: definition of the concept. *Chasopys Akademii advokatury Ukrainy*, 2 (15), 1-4.
7. Voloshchuk, R. Ye. (2017). Tax debt: essential characteristics and classification features. *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia*, 2 (07), 243-249.
8. Desiatniuk, O. M., & Marshalok, T. Ya. (2013). *Tax debt management*. Vektor.
9. Osadchuk, S. V. (2014). Organizational and legal instruments of tax debt management. *Aktualni problemy derzhavnogo upravlinnia*, 2, 133-137.
10. Rudenko, O. O. (2011). Prosecutorial supervision of compliance with the legislation by the tax service bodies in the collection of tax debt from economic entities. *Chasopys Kyivskoho universytetu prava*, 4, 167-170.
11. Tymchenko, O. M. (2009). Tax debt: essence and phenomenon. *Rynok tsimnykh paperiv*, 3-4, 3-9.
12. Uhryn, V. V. (2013). Economic nature and causes of tax debt. *Naukovi zapysky Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademii»*. Seriya: Ekonomika, 24, 118-122.
13. Yurieva, O. I. (2016). Tax debt: analysis of the concept and impact on socio-economic relations. *Aspekty publicznego upravlinnia*, 3, 67-73.
14. Constitution of Ukraine of 28 June 1996 No. 254k/96-VI. (1996). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
15. Yenina, A. O. (2019). Analysis of reasons influencing tax evasion. *Infrastruktura rynku*, 31, 119-125.

-
16. Kalinesku, T. V., & Shyriaieva, A. Yu. (2013). Causes and trends of tax evasion. *Naukovi visti Dalivskoho universytetu*, 10. http://nvdu.snu.edu.ua/wp-content/uploads/2020/03/2013_10_7.pdf.
 17. Sudarenko, O. V. (2023). Legal regulation of agreed monetary obligation and tax debt. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal*, 9, 275-279.
 18. Onyshchenko, V. P. (2023). How to find out about tax debt? <https://buhplatforma.com.ua/article/7324-podatkoviy-borg>.
 19. Official website of the State Tax Service of Ukraine. <https://tax.gov.ua/>.
 20. Official website of the Ministry of Finance of Ukraine. <https://mof.gov.ua/uk/>.
 21. The Accounting Chamber (2020). *Report on the results of the audit of the effectiveness of the State Fiscal Service of Ukraine, the State Tax Service of Ukraine and the State Customs Service of Ukraine*. http://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/34-3_2020/Zvit_34-3_2020.pdf.
 22. Customs Code of Ukraine of 13 March 2012 No. 4495-VI. (2012). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.