УДК 336.225.64

Олена ЗАКЛЕКТА-БЕРЕСТОВЕНКО,
Володимир УГРИН

ПРЕВЕНТИВНІ ЗАХОДИ НЕДОПУЩЕННЯ ВИНИКНЕННЯ ТА ЗРОСТАННЯ ОБСЯГІВ ПОДАТКОВОГО БОРГУ В УКРАЇНІ

Розкрито проблеми, що існують у сфері погашення податкового боргу в Україні. Зосереджено увагу на пошуку різноманітних напрямів мінімізації податкової заборгованості. Зазначено, що більшість досліджень вітчизняних науковців спрямовані на можливість скорочення уже існуючого боргу, тоді як можливість застосування превентивних заходів практично не розглядається. Виокремлено й обґрунтовано тактичні та стратегічні заходи, спрямовані на недопущення виникнення і зростання обсягів податкового боргу в Україні.

Ключові слова: *податковий борг, превентивні заходи, мінімізація податкової заборгованості, стратегія, тактика, контролюючі органи.*

Елена ЗАКЛЕКТА-БЕРЕСТОВЕНКО, Владимир УГРЫН

Превентивные меры недопущения возникновения и роста объемов налогового долга в Украине

Раскрыты проблемы, существующие в сфере погашения налогового долга в Украине. Сосредоточено внимание на поиске различных направлений минимизации налоговой задолженности. Отмечено, что большинство исследований отечественных ученых направлены на возможность сокращения уже существующего долга, тогда как возможность применения превентивных мер практически не рассматривается. Выделены и обоснованы тактические, а также стратегические меры, направленные на недопущение возникновения налогового долга и роста его объемов в Украине.

Ключевые слова: *налоговый долг, превентивные меры, минимизация налоговой задолженности, стратегия, тактика, контролирующие органы.*

Olena ZAKLEKTA-BERESTOVENKO, Volodymyr UGRYN

Preventive measures to prevent the emergence and growth of tax debt in Ukraine

Introduction. *In Ukraine there is a problem of growth in taxpayers' tax arrears which is caused by imperfect and ineffective procedure of tax debt cancellation. Therefore, it is of utmost importance to resolve the issues which will prevent the emergence and growth of tax debt to the budgets of all levels in the context of the interests of both the state and taxpayers.*

Purpose. *The aim of the article is to identify and substantiate key measures to prevent the emergence and growth of tax debt in Ukraine.*

© Олена Заклекта-Берестовенко, Володимир Угрин, 2016

The theoretical analysis of approaches of local scientists to solve management problems of tax debt and legalization of relations in the sphere of tax debt is conducted. The essence of strategy and tactics of the reduction of the tax debt is found.

Results. *Tools focused on achieving a strategic goal are determined, namely the article suggests mechanisms to prevent manifestations of the phenomenon of tax debt. Local tools to overcome local tax debt aimed at preventing non-payment of tax liabilities for certain taxes and fees are substantiated.*

Conclusion. *The authors have outlined a series of measures aimed at solving the problems to prevent the emergence and growth of tax debt, including the following ones: expanding the functions of the electronic taxpayer's cabinet; encouraging taxpayers to due payment of tax liabilities; improvement of tax culture and consciousness of taxpayers; improving the legal regulation of tax debt in terms of controlling access to the accounts receivable of taxpayers.*

Keywords: *tax debt, preventive measures, minimization of tax arrears, strategy, tactics, regulatory authorities.*

JEL Classification: H26, H30.

Постановка проблеми. В Україні на законодавчому рівні регламентовано процедуру погашення податкового боргу, однак сучасний стан дотримання платниками податкової дисципліни та системне зростання податкової заборгованості свідчать про неефективність чинної процедури. З огляду на ситуацію, що склалася, виокремлення заходів, які необхідно спрямовувати на недопущення виникнення та зростання обсягів податкового боргу до бюджетів у контексті забезпечення інтересів платників податків, є актуальним завданням сучасної фінансової науки й практики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у вивчення теоретичних аспектів адміністрування податків, зокрема податкової заборгованості, здійснили науковці-економісти: Ю. Іванов, А. Крисоватий, К. Павлюк, К. Проскура, А. Соколовська, І. Таранов, Т. Томнюк, В. Федосов, М. Чорний та ін. Проблематика податкового боргу широко відображена в працях О. Десятнюк, В. Мельника, Т. Маршалка, С. Познякова, О. Тимченко, А. Яковлєвої. Питання, висвітлені в проведених дослідженнях, свідчать про нагальність і доцільність вивчення даної проблематики.

Мета статті. З огляду на вищезазначене, ключовим завданням дослідження є виокремлення й обґрунтування основних заходів, що спрямовуватимуться на недопущення виникнення та зростання обсягів податкового боргу в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вітчизняні науковці, вивчаючи проблеми податкового боргу, пропонують напрями його скорочення. Доволі частими є пропозиції щодо подолання проблеми неплатежів до бюджету та визначення шляхів управління податковим боргом з метою його мінімізації й оптимізації. С. Позняков розробив комплексну систему детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу, що передбачає систему заходів, спрямованих на:

– забезпечення створення уповноваженими органами державної влади сприятливих економіко-правових умов для здійснення податковими боржниками легальної фінансово-господарської діяльності;

– удосконалення організаційно-правової інфраструктури превентивної протидії вчиненню адміністративних і фінансових правопорушень, пов'язаних із тіньовими виявами з боку податкових боржників [1, 9].

О. Тимченко розкриває зміст функцій управління податковим боргом, особливості взаємозв'язку об'єкта і суб'єкта управління. Автор окреслює основні завдання та принципи управління податковим боргом в Україні [2, 5]. В працях вітчизнах науковців В. Грушка та К. Павлюк обґрунтовано доцільність реприватизації підприємств, що мають упродовж двох років сталу заборгованість перед бюджетом [3, 49]. Н. Голуб пропонує новий, порівняно з іншими, метод управління податковим боргом: розробити механізм передачі у державну власність не майна боржника, а відповідної частини власності у формі корпоративних прав. [4, 6]. Цю ідею розвиває О. Десятнюк, яка вважає, що передання права власності боржника у розпорядження держави, з одного боку, не створюватиме перешкоди для ефективної економічної діяльності суб'єкта господарювання, а з іншого – збільшуватиме почуття відповідальності власників підприємств за несплату податків. Створення цього механізму в подальшому дасть змогу досягти значного ефекту не тільки для економіки, а й для держави загалом [5, 359].

Із вищенаведеними пропозиціями погоджуємось частково, адже вони певною мірою суперечать інтересам платників податків, оскільки, відповідно до ст. 41 Конституції України, кожен має право володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, а також результатами інтелектуальної чи творчої діяльності [6]. Ніхто не може бути протиправно позбавлений права власності, а право приватної власності є непорушним. Примусове відчуження об'єктів права приватної власності може бути застосоване лише як виняток за суспільної необхідності, на підставі і в порядку, встановлених законом, та за умови попереднього і повного відшкодування їхньої вартості. Примусове відчуження таких об'єктів з подальшим повним відшкодуванням їхньої вартості можливе лише в умовах воєнного чи надзвичайного стану [6]. З огляду на це, законність передання майна боржника державі є доволі дискусійним моментом, а розробка його правового механізму потребує ґрунтовних наукових досліджень.

Разом із цим робота контролюючих органів має бути скерована не лише на застосування карально-примусових заходів, а на співпрацю з платниками податків та побудову партнерських відносин. Пропонуємо розглядати платника податків (боржника) як повноцінного партнера, в якого тимчасові фінансові труднощі, що позбавляють його можливості своєчасного виконання податкових зобов'язань. Отож, існує нагальна потреба у розробці стратегічних напрямів запобігання виникненню податкового боргу й окреслення першочергових заходів, спрямованих на скорочення його обсягів в Україні, що мають використовувати контролюючі органи у сфері оподаткування.

Загаломстратегія(давньогр."στρατηγία"– мистецтво полководця) – це загальний, недеталізований план певної діяльності, який охоплює тривалий період і передбачає спосіб досягнення складної цілі. Стратегію можна розглядати як довгостроковий, послідовний, конструктивний, раціональний, підкріплений ідеологією, стійкий до невизначеності умов середовища план, який супроводжується постійним аналізом і моніторингом у процесі його реалізації та спрямований у підсумку на досягнення успіху. Стратегія має здатність переходити від абстракції до конкретики у вигляді конкретизованих планів для функціональних підрозділів. У нашому випадку успіхом вважатимемо скорочення випадків виникнення податкового боргу.

Побудова будь-якої стратегії ґрунтується на виокремленні конкретних тактичних напрямків для досягнення складної мети. Відповідно тактикою (давньогр. "τακτική", "taktike" – мистецтво шикування) називають процес, що є концептуальною дією, що здійснюється у вигляді одного або більш конкретних завдань. Досягнення основної мети – зменшення обсягів податкового боргу – неможливе без розроблення конкретної стратегії та шляхів її реалізації за допомогою застосування тактичних заходів.

Пропонуємо виокремити елементи стратегічного характеру як домінуючі серед інших інструментів скорочення обсягів податкового боргу. Вони за змістом будуть зосереджені на досягненні стратегічної мети та недопущенні виявів явища податкового боргу загалом. Локальні (тактичні) заходи запобігання несвоєчасній сплаті податкових зобов'язань будуть спрямовані передусім на запобігання виникненню податкового боргу з окремих податків і зборів. Відтак, стратегічні заходи охоплюватимуть: аналіз потенційних боржників на стадії здійснення податкового обліку; розширення функцій електронного кабінету платника податків; підвищення мотивації сплати податкових зобов'язань платниками податків; підвищення рівня податкової культури та свідомості платників податків; створення он-лайн системи, в якій буде зосереджена інформація про рухоме та нерухоме майно платника податків; публікація в офіційних виданнях та донесення до громадськості інформації про податкових боржників; удосконалення нормативно-правового регулювання погашення податкового боргу в частині доступу до дебіторської заборгованості платників податків, в яких існує податковий борг.

Вважаємо, що використання вищеокреслених заходів дасть можливість запобігати виникненню податкового боргу платників податків. Впровадження таких заходів, на нашу думку, першочергово має передбачати контроль за діяльністю потенційних боржників на стадії реєстрації й обліку платників податків як елементу здійснення податкового контролю.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України № 1588 "Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів" від 09.12.2011 р. реєстрація платників нині здійснюється після проведення державної реєстрації та присвоєння їм коду ЄДПРОУ/ЄДРФО [7]. Орган державної реєстрації юридичних і фізичних осіб – у день державної реєстрації такої особи, державної реєстрації припинення функціонування юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, внесення будь-яких інших записів до Єдиного державного реєстру має передати відповідному контролюючому органу повідомлення та відомості з реєстраційної картки про вчинення реєстраційних дій [7]. Окрім цього, на загальних підставах необхідно подати до контролюючого органу заяву за формою № 1-ОПП та документ, що підтверджує державну реєстрацію. Така заява містить дві частини: перша – це власне заява; друга – це інформація про засновників (загальні реквізити, індивідуальний податковий номер, місцезнаходження, поштова адреса – для юридичних осіб; ідентифікаційний номер та прізвище, ім'я та по батькові, серія та номер паспорта, внесок у статутний капітал – для фізичних осіб). Однак не подається жодної інформації щодо минулого таких засновників (ведення бізнесу, своєчасність розрахунків з дебіторами та бюджетом, репутація), а отже, навіть якщо така реєстрація здійснюється з метою здійснення фіктивних операцій, контролюючі органи не мають можливості вжити будь-яких заходів щодо їхнього запобігання та можливості виникнення податкового боргу в таких платників. Таким чином, пропонуємо доповнити заяву за формою №1-ОПП

обов'язковими графами для заповнення. Форма цих граф має бути такого змісту:

- чи здійснювалась підприємницька діяльність особою, яка бере участь у створенні нового суб'єкта господарювання;
- чи виникали у платника податків ситуації неповної або несвоєчасної сплати обов'язкових зобов'язань;
- чи визнавались банкрутами підприємства, в яких юридична/фізична особа була співзасновником;
- чи притягувався засновник до відповідальності (адміністративної, фінансової чи кримінальної) за ухилення від сплати податкових зобов'язань у минулому.

Вважаємо, що отримання такої інформації не суперечить чинному законодавству України. Крім того, контролюючі органи зможуть об'єктивно сформувати базу найбільш ризикових підприємств щодо здійснення ними фіктивної діяльності або несвоєчасної та неповної сплати податкових зобов'язань, з одного боку, не порушуючи прав платників податків, а з іншого – звертаючи на них посилену увагу.

Пропонуємо впровадження нових функцій електронного кабінету платника податків (далі – ЕКПП). Зазначимо, що ЕКПП – це персональне автоматизоване робоче місце платника, працювати в якому він може без використання спеціально встановленого клієнтського застосування [8]. Контролюючі органи надають гарантії, що електронний кабінет є захищеним, персоналізованим і безпечним електронним сервісом, який забезпечує безконтактні способи взаємодії платників податків і контролюючих органів у сфері оподаткування за допомогою впровадження та застосування сучасних інформаційно-комунікаційних технологій [8]. Завдяки впровадженню цього сервісу платники податків отримали можливість підготувати, заповнити та надіслати податкову звітність в електронному вигляді. Крім того, з'явилася можливість у режимі реального часу переглядати дані про стан розрахунків з бюджетом (картки особових рахунків) та ін. Зауважимо, що сьогодні впроваджено новий вид сервісу, що передбачає отримання виписки про відсутність заборгованості. Такий сервіс дає можливість платнику податків сформувати та направити до органів ДФС України запит щодо надання йому довідки про відсутність заборгованості з податків, зборів і платежів, що контролюються органами ДФС.

Однак, незважаючи на доступність цього сервісу у системі ЕКПП, за доцільне вважаємо впровадження нових сервісів, які дадуть змогу безпосередньо вирішувати проблеми виникнення та погашення податкової заборгованості. Так, на нашу думку, логічно в такому сервісі передбачити можливість отримання онлайн-консультацій платником податків з питань:

- недопущення податкового боргу;
- можливостей використання механізмів розстрочення/відстрочення сплати податкових зобов'язань, в умовах яких сьогодні перебуває платник податків;
- інструктування щодо правильності формулювання заяви на відстрочення/розстрочення податкових зобов'язань;
- можливостей подання онлайн-заяви про бажання отримати відстрочення/розстрочення сплати податкових зобов'язань. Це пришвидшить її подання та позбавить упередженого ставлення до платників з боку контролюючих органів. Окрім того, через відсутність безпосереднього контакту між суб'єктами податкових відносин різко скорочується можливість неправомірних заходів і корупційних діянь. Рішення про надання або відмову у відстроченні/розстроченні податкових зобов'язань формується в електронному вигляді та надсилається платникові податків;

– надання рекомендацій щодо складання графіка сплати відстрочених/розстрочених податкових зобов'язань;
– відповідальності платників за порушення графіка сплати відстрочених/розстрочених податкових зобов'язань.

Вважаємо, що розширення функцій електронного кабінету платника дасть йому змогу отримати необхідну інформацію та унеможливить безпосередній контакт між представниками органів фіскальної служби і платниками податків. Окрім того, саме завдяки вжиттю вищеокреслених заходів контролюючі органи досягнуть своєї мети: перехід від фіскальної до сервісної служби.

Пропозиції щодо публікування в офіційних виданнях та донесення до громадськості інформації про податкових боржників неодноразово висували вітчизняні науковці. Ідеологію формування негативного ставлення широкої громадськості до протиправних форм збагачення підтримують В. Грушко та К. Павлюк [3, 49]. Однак до сьогодні такі заходи не впроваджені. Вважаємо, що пропаганда та критика платників податків, в яких системно виникає податковий борг, впливатиме на їхню ділову репутацію. Така інформація буде корисною також для контрагентів, які планують вступати в економічні відносини із суб'єктами господарювання. Відсутність належної бюджетної дисципліни – це сигнал (індикатор) щодо надійності контрагента, щодо виконання ним взятих на себе зобов'язань. Однак публікувати всіх боржників нереально та нелогічно. Увагу необхідно звернути на тих, в яких податковий борг має системний характер та досягає значних обсягів. Пропонуємо таку інформацію друкувати у "Віснику Державної фіскальної служби" або на сайті ДФС. На офіційному сайті передбачено сервіс "Дізнайся більше про свого бізнес-партнера". Однак така інформація демонструє лише наявність або відсутність податкової заборгованості в конкретний момент часу. Оприлюднення даних щодо боржників, в яких постійно наявна заборгованість перед бюджетом, дає можливість отримати більш об'єктивну інформацію. Такі заходи, на нашу думку, мають стимулювати платників податків до недопущення податкового боргу з метою формування високої ділової репутації.

Варто забезпечити підвищення мотивації для своєчасної сплати податкових зобов'язань платниками податків. Негативне ставлення до платника податків нечасто стимулює його до сплати податкового боргу, а тому необхідно розглянути можливість застосування заходів мотиваційного характеру. Зазначимо, що мотивація (лат. "movere") – це спонукання до дії; динамічний процес фізіологічного та психологічного характеру, що керує поведінкою людини, визначає її організованість, активність і стійкість; здатність людини діяльно задовольняти власні потреби. Так, належне виконання державою покладених на неї функцій і забезпечення стабільного та поступального розвитку є найкращими мотиваційними факторами для сплати платниками податків своїх зобов'язань [9, 176]. Однак це не завжди так, адже несвоєчасність виконання податкових зобов'язань платниками податків наявна і в розвинутих країнах світу. Таким чином, доцільно впровадити заходи мотиваційного характеру, до яких, на нашу думку, належатимуть наступні [9, 180]:

– формування рейтингу кращих платників податків у регіоні на основі певних показників, а саме: дотримання податкової дисципліни, створення нових робочих місць, залучення приватних інвестицій, створення та розробка нових інноваційних продуктів;
– визначення кращих платників за підсумками бюджетного року;

– надання таким платникам переваг при участі у тендерних (державних) закупівлях;
– можливість отримання різного роду преференцій та ін.

Визнання таких платників податків кращими сприятиме підвищенню їхньої мотивації працювати більш ефективно, а також своєчасно та в повному обсязі перерахувати податкові платежі. А. Маслоу (Abraham Maslow) щодо цього зазначав, що однією з найбільших потреб індивіда є необхідність у повазі та визнанні. Таким чином, задовольняючи власні потреби, платник податків відстоюватиме інтереси держави, до чого лише необхідно його спрямувати.

Доцільним є створення онлайн-системи, в якій буде систематизована інформація про наявність у платників податків рухомого та нерухомого майна. Органи, що ведуть облік або реєстрацію рухомого майна та інших активів, які є об'єктом оподаткування, зобов'язані повідомляти про власників та/або користувачів такого рухомого майна й інших активів, розміщених на відповідній території, або про транспортні засоби, зареєстровані у цих органах, та їхніх власників, представників контролюючих органів за своїм місцезнаходженням щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця. Порядок такого повідомлення встановлює Кабінет Міністрів України. Окрім того, податковий керуючий з метою встановлення наявності майна в боржника звертається до Державної реєстраційної служби України. Інформацію щодо обтяжень рухомого та нерухомого майна отримують фіскальні органи через спрямування запитів до ДП "Інформаційний центр" Міністерства юстиції України. Описані процедури суттєво сповільнюють процес опису та реєстрації майна в податкову заставу. Пропонуємо створити онлайн-систему, в якій буде доступна інформація про наявність майна, його обтяження, балансову вартість і термін корисного використання. У разі обтяжень такого майна іншими кредиторами інформація оновлюватиметься та доводитиметься до відома податкового керуючого про можливість опису та продажу такого майна [9, 176].

Необхідним нині є підвищення рівня податкової культури та свідомості платників податків. Трактування поняття "податкова культура" доволі неоднозначне та різнобічне. В. Андрущенко визначає податкову культуру як різновид культури грошових відносин, форму прикладної, утилітарної етики, що передбачає конкретні процедури і правила, які відрізняють правильне від неправильного, моральне від аморального [10, 15]. Ю. Іванов вважає, що податкова культура – це частина загальнонаціональної культури країни, яка відображає рівень знання та дотримання податкового законодавства, правильність обчислення, повноти і своєчасності сплати до держави податків, зборів та інших обов'язкових платежів, знання своїх прав, виконання обов'язків платниками податків та контролюючими органами, розуміння громадянами важливості сплати податків для держави і суспільства [11, 35].

Дж.-Е. Стігліц (Joseph E. Stiglitz), характеризуючи властивості ефективної податкової системи, зазначає, що "…податкова система має бути спроектована так, щоб індивіди були переконані у доцільності своїх податкових виплат" [12, 107]. І. Таранов доповнює, що саме це зробить ухилення громадян від сплати податків та зборів неможливим. У такий спосіб ведеться просвітницька діяльність серед платників податків і досягається високий рівень переконливого обґрунтування платникам необхідності виконання ними свого громадянського обов'язку, а відповідно, формується податкова культура [13, 136]. Вважаємо, що усвідомлення платниками податків необхідності правильності,

повноти та своєчасності сплати податкових зобов'язань є першим, проте визначальним кроком щодо недопущення виникнення податкового боргу. Робота контролюючих органів має бути спрямована на підвищення рівня податкової культури та закладення у свідомості платників податків необхідності сплати податкових зобов'язань. Пріоритетними в діяльності контролюючих органів мають бути такі заходи:

- налагодження високого сервісу в обслуговуванні платників податків;
- забезпечення доброзичливого та неупередженого ставлення до платників податків;
- формування партнерських відносин (платник податків – це, передусім, партнер для досягнення визначених цілей, а не джерело збагачення для держави чи працівників контролюючих органів);
- популяризація роботи контролюючих органів у сфері оподаткування;
- надання професійних і фахових консультацій;
- відсутність корупції в органах державної фіскальної служби;
- запровадження та проведення курсів податкової грамотності серед населення;
- навчання персоналу бути ввічливим.

Відсутність орієнтації на виконання лише фіскальних завдань і спрямування роботи контролюючих органів на надання допомоги платникам податків дасть змогу своєчасно та повною мірою виконувати податкові зобов'язання.

Доцільним вважаємо удосконалення нормативно-правового регулювання погашення податкового боргу в частині доступу до дебіторської заборгованості платників податків, в яких існує податковий борг. Податковим кодексом України передбачено, що дебіторська заборгованість може бути джерелом погашення податкового боргу лише якщо здійснення заходів щодо стягнення коштів і продажу майна платника податків не привело до повного погашення суми податкового боргу. В такому разі органи ДФС мають право визначити додатковим джерелом погашення податкового боргу дебіторську заборгованість платника податків, термін погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючі органи. Доволі складно погодитись із діючими положеннями, адже платники податків, що застосовують касовий метод обліку податкових зобов'язань із податку на додану вартість, часто допускають прострочення сплати податкових зобов'язань саме через несвоєчасність розрахунків їхніми контрагентами. Таким чином, порушення платіжної дисципліни контрагентами є передумовою для виникнення податкового боргу у платників податків і податкових втрат у держави.

З огляду на це, пропонуємо внести зміни до ПКУ щодо визначення дебіторської заборгованості одним з основних та першочергових джерел погашення податкового боргу. Крім того, після закінчення терміну дії податкової вимоги органи фіскальної служби мають отримати доступ до наявної інформації щодо дебіторів податкоборжника. Право на стягнення дебіторської заборгованості, на нашу думку, має бути безумовним та не передбачати звернення органів стягнення до суду. Вважаємо, що такі жорсткі дії, з одного боку, дадуть змогу запобігти виникненню нових випадків і зростанню обсягів існуючої заборгованості платників податків, а з іншого – налагодити платіжну дисципліну між суб'єктами підприємницької діяльності [9, 183].

Дотримання описаних заходів системного характеру, на нашу думку, дасть змогу в майбутньому зменшити ризики виникнення податкового боргу. Оскільки такі заходи є загальними, то вважаємо за доцільне виокремити тактичні заходи, що передбачатимуть конкретні дії, а їхнє застосування дозволить

унеможливити виникнення податкового боргу в майбутньому. Вони націлені на недопущення податкового боргу за окремими податками та зборами і повинні охоплювати, насамперед, своєчасність та повноту сплати заробітної плати; своєчасне повернення бюджетного відшкодування; неперервний контроль за діяльністю ризикових платників; автоматизацію процесів перезарахування надмірно сплачених платежів у рахунок погашення податкового боргу.

Окреслені заходи можна застосовувати для запобігання виникненню та зменшення податкового боргу за окремими податковими платежами. Зокрема, своєчасність та повнота сплати заробітної плати впливають лише на податкову заборгованість із податку на доходи фізичних осіб. Оскільки джерелом сплати такого податкового платежу є заробітна плата, то у разі її несвоєчасної сплати виникає не лише заборгованість перед фізичними особами–працівниками, а й перед державою. Отже, вжиття заходів щодо своєчасності та повноти здійснення розрахунків працедавців із найманими працівниками забезпечить недопущення виникнення податкового боргу з такого виду податку. Важливим вважаємо також стимулювання державою виплати працедавцями заробітної плати виняткова через банківські установи, що дасть змогу підвищити рівень податкового контролю та забезпечить своєчасність розрахунків з бюджетом.

Нині необхідно забезпечити своєчасне повернення бюджетного відшкодування. Органи законодавчої влади встановлюють обов'язок і правила розрахунків перед бюджетом, однак саме держава часто порушує правила своєчасності здійснення розрахунків із платниками податків. Незважаючи на запровадження автоматичного відшкодування податку на додану вартість, станом на кінець 2014 р. залишок невідшкодованого ПДВ був доволі значним та перевищував 13,5 млрд. грн. [14]. Із 2015 р. суттєво переглянуто критерії, яким має відповідати діяльність платника ПДВ для отримання бюджетного відшкодування. Однак два з визначених критеріїв вважаємо доволі дискусійними, зокрема щодо права на автоматичне відшкодування ПДВ. Це право надається платникам, які:

– здійснюють операції, до яких застосовується нульова ставка (питома вага яких протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців) сукупно становить не менше 40% від загального обсягу поставок (для платників податку з квартальним звітним періодом – протягом попередніх 4 послідовних звітних періодів), або здійснили інвестиції в необоротні активи у розмірах не менш ніж 3 млн. грн. протягом останніх 12 календарних місяців. Таким чином, платники податків, що не здійснюють експортних операцій або не здійснювали інвестиції в необоротні активи, позбавляються права на автоматичне бюджетне відшкодування. Враховуючи кризові умови розвитку вітчизняної економіки впродовж 2014 р. і суттєве скорочення обсягів експортних операцій (у тому числі значне зменшення обсягів експорту в Росію), такі критерії є абсолютно недоцільними та необґрунтованими. Виконати такі умови зможуть окремі зернотрейдери та підприємства мільярдери, діяльність яких спрямована на експорт власної продукції. Малий бізнес у цьому разі практично позбавлений права для отримання автоматичного бюджетного відшкодування;

– не мають податкового боргу. Доволі часто виникає ситуація, за якої в платника податків існує паралельно невідшкодований ПДВ і заборгованість із податків та зборів. Пропонуємо проводити автоматичне перезарахування бюджетного відшкодування для погашення податкового боргу платежів до державного бюджету. Таким чином, дер-

жава, з одного боку, матиме змогу зменшити обсяги невідшкодованого ПДВ, а з іншого – не допустить виникнення та накопичення податкових боргів платників податків.

Необхідним заходом вважаємо неперервний контроль за діяльністю ризикових категорій платників податків. Зауважимо, що перша фаза контролю фіскальними органами після проведення обліку платників податків здійснюється в процесі проведення камеральних перевірок. Зокрема, такі перевірки проводять тільки у приміщенні органу державної фіскальної служби винятково на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податку. Згідно з п. 76.1 ст. 76 Податкового кодексу України камеральній перевірці підлягає податкова звітність суцільним порядком [15]. Саме на цьому етапі має бути зосереджена основна увага контролюючих органів, що дасть змогу визначити правильність наведених розрахунків, а відповідно не допустити в майбутньому донарахування штрафних санкцій та пені, ймовірність сплати яких доволі невисока. Зазначимо, що виняткову увагу при здійсненні камеральних перевірок слід спрямовувати на декларації платників ПДВ. За підсумками проведення таких перевірок контролюючі органи визначають категорії платників за єдиним критерієм відбору, серед яких виокремлюють: "підприємства-вигодонабувачі", "транзитери", "податкові ями" та "сплячі підприємства". Однак трактування цих категорій не передбачено жодним загальнодоступним нормативно-правовим актом в Україні. Так, Міністерство юстиції України в листі № 881-0-3-13/10.1 від 10.09.2013 р. зазначає, що податкове законодавство не подає визначення термінів "податкова яма" та "транзитер" [16]. Разом з цим, термін "вигодонабувач" означено в Податковому кодексі України, Цивільному кодексі України, Постанові Кабінету Міністрів України № 358 "Про затвердження Порядку і правил обов'язкового страхування предмета іпотеки від ризиків випадкового знищення, випадкового пошкодження або псування" від 6 квітня 2011 р. [17], проте трактування зазначених дефініцій у перелічених нормативних актах не наведено. Розуміння сутності окреслених понять містять праці окремих практикуючих юристів і бухгалтерів. Так, зокрема, Т. Гарбар ці поняттями тлумачить таким чином:

– "вигодонабувачі" – це особи (виробники або отримувачі товарів (послуг), які використовують послуги "транзитерів". Укладають угоди, за якими насправді відсутні реальні господарські операції. При цьому до державного бюджету не сплачують значні обсяги податкових платежів. Таким чином, основна увага з боку фіскальних органів має бути спрямована на виявлення "транзитерів". "Транзитери" – це суб'єкти господарювання, що здійснюють операції з купівлі-продажу (посередницькі послуги), не маючи при цьому на меті отримання економічних вигод. Окрім того, у таких осіб недостатньо трудових ресурсів (як правило, не більше 10 працівників), відсутні виробничі потужності, складські приміщення або площа цих приміщень недостатня для наявного товарообігу, вартість основних фондів не перевищує 10 тис. грн.;

– "сплячим" вважається підприємство, яке впродовж тривалого проміжку часу демонструє відсутність господарської діяльності, однак через певний період "прокидається", декларуючи доволі значну господарську активність із багатомільйонними оборотами;

– "податкові ями" (інколи їх називають інструментами мінімізації податкових зобов'язань) – це суб'єкти господарювання, що заздалегідь створюються як фіктивні. Їхнє призначення – приховати реальні доходи [18].

Визначення суб'єктів господарювання, що підпадають під категорію "податкові ями", та руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань здійснюють на основі аналізу даних Додатка 5 до Декларації з ПДВ. Так, за допомогою системи автоматизованого зіставлення податкових зобов'язань і податкового кредиту можливо в автоматичному режимі аналізувати схеми руху ПДВ, розподіляти платників за категоріями залежно від їхньої податкової поведінки, визначити фіскальну важливість підприємств і наявність ризиків ухилення від оподатковування.

На нашу думку, визначення ризикових платників податків на стадії подання податкової звітності стане запорукою недопущення ухилення та уникнення податкових зобов'язань. У результаті цього суттєво знизиться можливість виникнення податкового боргу. Крім того, виявлення фіктивних підприємств, які допускають виникнення податкового боргу, дасть можливість запобігти формуванню безнадійних податкових боргів, а отже, зменшиться навантаження на працівників підрозділів погашення прострочених зобов'язань. Їхня робота буде спрямована на податковий борг, який можливо погасити.

Висновки. В Україні значна увага звертається на оптимізацію податкової заборгованості шляхом запровадження ефективних заходів управління податковим боргом. Важливим є дослідження напрямів погашення сформованого податкового боргу, хоча необхідно забезпечити, насамперед, реалізацію заходів, спрямованих на запобігання виникненню податкового боргу в нашій країні. До цих напрямів пропонуємо зарахувати заходи стратегічного характеру як домінуючі серед інших інструментів запобігання виникненню податкового боргу. Вони за своїм змістом спрямовані на недопущення явища податкового боргу загалом. Тактичні заходи запобігання несвоєчасній сплаті податкових зобов'язань передбачають запобігання виникненню податкового боргу з окремих податків і зборів. У дослідженні окреслено комплексний підхід до вирішення зазначеної проблеми. Комплексне застосування визначених заходів значною мірою сприятиме недопущенню виникнення та зростання існуючого податкового боргу в Україні. Однак головним напрямком оптимізації розмірів податкового боргу вважаємо розробку обмежуючих заходів, спрямованих на стримування розвитку цього боргу і зменшення його величини.

Література

1. Позняков С.П. Адміністративно–правовий режим детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу : автореф. дис. … канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 "Теорія управління, адміністративне право і процес, фінансове право" / С.П. Позняков. – Ірпінь, 2007. – 21 с.

2. Тимченко О.М. Податковий борг в Україні: мінімізація ризиків та ефективність менеджменту : дис. … д–ра екон. наук: спец. 08.00.08 / О.М. Тимченко. – К., 2010. – 431 с.

3. Грушко В.І. Податковий борг: причини виникнення та шляхи скорочення / В.І. Грушко, К.В. Палюк // Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. – Сер. "Економіка". – 2004. – № 69. – С. 47–51.

4. Голуб Н. Должник это не всегда бедняк. Как создать механизм погашения налоговой задолженности / Н. Голуб // Власть и политика. – 2003. –№ 21 (166). – С. 6 –7.

5. Десятнюк О.М. Діалектика ризиковості розбудови податкової системи України : дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.08 / О.М. Десятнюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – 425 с.

6. Конституція України від 28.06.1996 р. зі змінами та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua /laws/show/254к/96–вр.

7. Наказ Міністерства фінансів України №1588 "Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів" від 09.12.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/ show/z1562–11

8. Сервіс "Електронний кабінет платника податків" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/modernizatsiya–dps–ukraini/arkchiv/ proekt—modernizatsiya–derj/ elektronna–kartka/.

9. Угрин В.В. Дисбаланси податкового боргу в Україні : дис. … канд. екон. наук : 08.00.08 / В.В. Угрин. – Тернопіль, 2016. – 216 с.

10. Андрущенко В.Л. Умови та ідеали податкової культури / В.Л. Андрущенко // Професійна етика працівника державної податкової служби як складова етики державного службовця України : матер. наук.-практ. конф. – Ірпінь : Нац. ун-т. ДПС України, 2006. – С. 13–17.

11. Іванов Ю.Б. Сутність та ключові аспекти податкової культури як чинника національної економічної безпеки / Ю.Б. Іванов, Ю.В. Бережна // Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи : матеріали IX Міжнар. наук.-практ. конф. – Донецьк, 2009. – С. 34–37.

12. Стігліц Дж.-Е. Економіка державного сектору / Дж.Е. Стігліц ; пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. – К. : Основи, 1998. – 854 с.

13. Таранов І.М. Фіскальний потенціал України та ефективність справляння податків : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / І.М. Таранов. – Тернопіль, 2004. – 300 с.

14. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/ article?&art_id=398672&cat_id=398671

15. Податковий кодекс України від №2755–17 із змінами та доповненням 02.12.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon 4.rada.gov.ua/laws/show/2755–17

16. Лист Міністерства юстиції України № 881-0-3-13/10.1 "Щодо визначення термінів" від 10.09.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ v0881323–13.

17. Постанова Кабінету Міністрів України № 358 "Про затвердження Порядку і правил обов'язкового страхування предмета іпотеки від ризиків випадкового знищення, випадкового пошкодження або псування" від 06.04.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http:// zakon2.rada.gov.ua/ laws/show/358–2011–п

18. Гарбар Т. "Транзитер" і "яма" – податкова карма або про "ризикові підприємства" [Електронний ресурс] / Т. Гарбар. – Режим доступу : http://blog.liga.net/user /tgrabar/article/8593.aspx

References

1. Pozniakov, S.P. (2007). Administratyvno–pravovyi rezhym detinizatsii vidnosyn u sferi pohashennia podatkovoho borhu [Administrative legal regime of a detenization of the relations in the sphere of repayment of a tax debt]. Thesis 12.00.07. Kyiv [in Ukrainian].

2. Tymchenko, O.M. (2010). Podatkovyi borh v Ukraini: minimizatsiia ryzykiv ta efektyvnist menedzhmentu [Tax debt in Ukraine: minimization of risks and efficiency of management]. Thesis 08.00.08. Kyiv [in Ukrainian].

3. Hrushko, V.I., Paliuk, K.V. (2003). Podatkovyi borh: prychyny vynyknennia ta shliakhy skorochennia [Tax debt: reasons of emergence and way of reduction]. Visnyk Kyivskogo natcionalnogo universytetu im. T. Shevchenka – Bulletin of KNU, 69, 47–51 [in Ukrainian].

4. Holub, N. (2003). Dolzhnik eto ne vsegda bednyak. Kak sozdat mehanizm pogasheniya nalogovoy zadolzhenosti [The debtor is not always the poor. How to create the mechanism of repayment of tax debt]. Vlast i politika – Power and politics, 21 (166), 6–7 [in Russian].

5. Desiatniuk, O.M. (2010). Dialektyka ryzykovosti rozbudovy podatkovoi systemy Ukrainy [Dialectics of riskiness of development of tax system of Ukraine]. Thesis 08.00.08. Ternopil [in Ukrainian].

6. Konstytutsiia Ukrainy [The Constitution of Ukraine]. (1996, June, 28). Available at: http://zakon4.rada.gov.ua /laws/show/254к/96–вр.

7. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy №1588 "Pro zatverdzhennia Poriadku obliku platnykiv podatkiv i zboriv" vid 09.12.2011 [Order of the Ministry of finance of Ukraine №1588 "About the statement of the Order of the accounting of payers of taxes and fees]. (2011, December, 9). Available at: http:// zakon4.rada.gov.ua/laws/ show/z1562–11.

8. Servis "Elektronnyi kabinet platnyka podatkiv" [Electronic office of the taxpayer]. Available at: http:// sfs.gov.ua/modernizatsiya–dps–ukraini/arkchiv/ proekt—modernizatsiya–derj/elektronna–kartka

9. Ugryn, V.V. (2016). Dysbalansy podatkovoho borhu v Ukraini [Imbalances of a tax debt in Ukraine]. Thesis 08.00.08. Ternopil [in Ukrainian].

10. Andrushenko, V.L. (2006). Umovy ta idealy podatkovoi kultury. Profesiina etyka pratsivnyka derzhavnoi podatkovoi sluzhby yak skladova etyky derzhavnoho sluzhbovtsia Ukrainy [Conditions and ideals of tax culture. Professional ethics of the employee of the State tax administration as component of ethics of the public servant of Ukraine], Naukovo-praktychna konferenciya – Academic and research conference. Irpin [in Ukrainian].

11. Ivanov, Yu.B. (2009). Sutnist ta kliuchovi aspekty podatkovoi kultury yak chynnyka natsionalnoi ekonomichnoi bezpeky [Essence and key aspects of tax culture as factor of national economic security]. Stan i problemy opodatkuvannia v umovah svitovoi finansovoi kryzy. IX Mizhnarodna naukovo-praktychna konferenciia. Donetsk [in Ukrainian].

12. Stiglits, Dzh.-E. (1998). Ekonomika derzhavnogo sektoru [Economy of public sector]. (O.Olijnyk, P. Skilskii, trans.). Kyiv: Osnovy [in Ukrainian].

13. Taranov, I.M. (2004). Fiskalnyi potentsial Ukrainy ta efektyvnist spravliannia podatkiv [Fiscal capacity of Ukraine and efficiency of collection of taxes]. Thesis 08.04.01. Ternopil [in Ukrainian].

14. Ofitsiinyi sait Ministerstva finansiv Ukrainy [Official web portal of the Ministry of finance of Ukraine]. Available at: http://minfin.gov.ua/control/ uk/publish/ article?&art_id=398672&cat_id=398671

15. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid №2755–17 iz zminamy ta dopovnenniam 02.12.2010 [Tax code of Ukraine]. (2010, December, 2). Available at: http://zakon4.rada.gov.ua /laws/show/2404-17.

16. Lyst Ministerstva yustytsii Ukrainy № 881-0-3-13/10.1 "Shchodo vyznachennia terminiv" vid 10.09.2013 [Letter of the Ministry of Justice of Ukraine № 881-0-3-13/10.1 "Definition of terms"]. (2013, September, 10). Available at: http://zakon2. rada.gov.ua/laws/show/v0881323–13.

17. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy № 358 "Pro zatverdzhennia Poriadku i pravyl obovi-azkovoho strakhuvannia predmeta ipoteky vid ryzykiv vypadkovoho znyshchennia, vypadkovoho poshkodzhennia abo psuvannia" vid 06.04.2011 r. [Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine № 358 "About the statement of the Order and rules of obligatory insurance of a subject of a mortgage upon risks of casual destruction, casual damage or damage]. (2011, April, 6) Available at: http://zakon2.rada.gov.ua/ laws/show/358–2011–п.

18. Garbar, T. "Tranzyter" i "iama" – podatkova karma abo pro "ryzykovi pidpryiemstva" ["Transiter" and "hole" – a tax karma or about "the risk enterprises"]. Available at: http://blog.liga.net/user / tgrabar/article/8593.aspx

Стаття надійшла до редакції 25.04.2016.