

4. Кириленко О. Зміцнення фінансових основ місцевого самоврядування в Болгарії та Польщі: досвід реформ та висновки для України / Ольга Кириленко, Андрій Лучка // Світ фінансів. – 2007. – №3. – С. 16–31.

5. Лободіна З. Міжбюджетні трансферти: реалії надання та шляхи удосконалення в контексті зміцнення фінансової бази органів місцевого самоврядування / Лободіна З. // Економіка. Фінанси. Право. – 2016. – №7. – С. 23–25.

6. Savchuk S. The main directions of modernization of order forming and local budgets administration under the conditions of market economy / S. Savchuk // Socio-economic aspects of economics and management: Collection of scientific articles. Vol. 2 – Aspekt Publishing, Taunton, MA, United States of America, 2015. – P. 197–200.

7. Слухай С.В. Зарубіжний досвід організації місцевих бюджетів / С.В. Слухай // Фінанси України. – 2006. – №5. – С. 12–20.

e-mail: vikylja_@i.ua

Чорнописька В.В., *головний державний інспектор відділу супроводження судових спорів юридичного управління Головного управління ДФС у Тернопільській обл.*

ПУБЛІЧНЕ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМ БОРГОМ

Chornopyska V.V., *Chief Inspector of Litigation Support Legal Department, the Main Department of SFS in Ternopil region*

PUBLIC ADMINISTRATION TAX DEBT

Сучасному українському суспільстві, у вкрай складний для нього період, доводиться на собі відчувати щорічну зміну та розбудову податкової системи України. Формування так званих економічних відносин ринкового типу супроводжуються низкою кризових явищ майже в усіх сферах суспільного життя.

В той же час, національна податкова політика розвивається як невід'ємна частина державного управління країною, механізми якого модернізуються в контексті про європейських орієнтирів.

Розвиток економічної активності суб'єктів господарювання, процеси глобалізації та інтеграції до світової співдружності потребують проведення адаптації податкової системи до загальноприйнятих стандартів у зазначеній сфері в контексті створення стимулюючих умов для добровільності сплати податків та розробці і реалізації дієвих державних програм щодо

формування моделі сумлінного платника податків. Добровільна сплата податків і зборів суб'єктами господарювання є основним джерелом наповнення державного бюджету, а її рівень – показником ефективності реалізації податкової політики та функціонування податкової системи в цілому [1, с. 67]. Питання формування доходів бюджетів розглядалися у працях таких вітчизняних вчених як: В.Г. Дем'янишина, О.П. Кириленко, С.Л. Коваль, Б.С. Малиняка, В.П. Горина, В.В. Письменного, І.П. Сидор, С.І. Юрія та ін. [2; 3; 4; 5; 6].

Існування податкового боргу є проблемою загальнодержавного рівня позаяк ненадходження коштів до бюджету в прогнозованих обсягах, в тому числі з причини виникнення податкового боргу, прямо впливає на видатки бюджету, зокрема в частині фінансування державних програм різного галузевого спрямування.

Саме тому, існує потреба підвищення рівня ефективності державного управління податковим боргом у напрямі його скорочення.

Перш, ніж розпочати аналіз механізму державного управління податковим боргом, необхідно надати визначення «податковому боргу» як окремій категорії, з огляду на що хочу звернути увагу на те трактування дефініції «податковий борг», яке майже ідентичне із законодавчо визначеним поняттям, закріпленим у Податковому кодексі України.

Так, А.М. Яковлева зазначає, що податковий борг можна віднести до невиконаного вчасно позадоговірного зобов'язання, оскільки це зобов'язання настає незалежно від волі учасників. Платник податків не має можливості самостійно обирати суму податкового зобов'язання, особливості його визначення та строки погашення, ці питання регулюються законом [7, с. 230].

З урахуванням цього твердження науковцем детально розкрито сутність та економічний зміст поняття податкового боргу та надано його визначення як грошового зобов'язання (з урахуванням фінансової санкції за її наявності), визначеного платником податків самостійно або на основі застосування адміністративних чи судових процедур та невиконаного вчасно, а також пеня, що нарахована на розмір вказаного грошового зобов'язання [8, с. 20].

На думку В. Бортняка, податковий борг виникає з платежу за певний період як різниця між нарахованими та сплаченими сумами податкових зобов'язань, а його абсолютна величина визначається від'ємним сальдо

розрахунків з бюджетом на фіксовану дату. Податковий борг може розглядатися як наслідок безпосереднього невиконання або неналежного виконання платниками податків своїх соціальних зобов'язань, які виявляють себе у вигляді податкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів. Податковий борг може бути наслідком прояву протиправних намірів, умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Податковий борг може виникати як наслідок допущених прорахунків у державній соціально-економічній політиці [9, с. 18].

Визначення поняття «управління податковим боргом» надає О. Тимченко як сукупність прийомів та способів впливу на платіжну поведінку боржників, спрямованих на погашення ними податкового боргу з метою його мінімізації. Особливістю об'єкта управління є те, що платники-боржники функціонують відокремлено один від одного. Відтак, управлінські дії мають бути спрямовані на кожного боржника окремо. Управління податковим боргом як несплаченої в установленій термін узгодженої суми податкового зобов'язання, здійснюється через підсистеми засобів впливу на платника для забезпечення погашення ним податкового боргу самостійно та заходів примусового стягнення [10, с. 28].

О. Онишко трактує поняття «управління» як організуючу діяльність, спрямовану на досягнення певних цілей. Фактично, йдеться про вплив (тиск, діяння) шляхом використання організаційних заходів, у цьому випадку на процеси виконання податкових зобов'язань, тому повніше застосовувати термін «регулювання». З цієї точки зору науковцем запропоновано поняття «правове регулювання податкового боргу» як цілеспрямованого процесу, спрямованого на своєчасне і в повному обсязі виконання податкових зобов'язань, що сприяє забезпеченню умов для попередження виникнення податкового боргу в майбутньому через нормотворчі, регулятивні і охоронні податкові процедури [11, с. 265].

Погляд на управління податковим боргом як на процес дав змогу представити його як послідовність взаємопов'язаних регламентованих у часі етапів, на кожному з яких застосовуються відповідні методи [5, с. 28].

Єдиним ефективним органом державної влади, що здійснює державне управління податковим боргом, є Державна фіскальна служба України.

Наприкінці 2012 р., шляхом реорганізації Державної митної служби і Державної податкової служби (згідно Указу Президента «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади») створено

Міністерство доходів і зборів. Постановою КМ України від 21.05.2014 №160 «Про утворення Державної фіскальної служби» було утворено Державну фіскальну службу як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України, реорганізувавши Міністерство доходів і зборів шляхом перетворення [12].

У контексті Стратегічного розвитку Міністерства доходів і зборів України на 2013–2017 рр., передбачено вирішення таких стратегічних цілей: підвищення ефективності методів протидії мінімізації сплати податків; посилення функції оцінки та управління ризиками як основи контролю за повнотою сплати податків, зборів та митних платежів; розвиток централізованої аналітичної функції; удосконалення системи стягнення податкового боргу. Тобто, одним із концептуальних напрямків роботи Міністерства доходів і зборів України, а тепер Державної фіскальної служби України в рамках стратегічного розвитку є управління податковим боргом та удосконалення системи стягнення податкового боргу.

Досягнення стратегічних цілей у напрямку удосконалення системи стягнення податкового боргу передбачено за рахунок впровадження таких стратегічних ініціатив: розробки законодавчих ініціатив з прискорення стягнення податкового боргу; оптимізації роботи зі стягнення податкового боргу; – стягнення податкового боргу з урахуванням забезпечення можливості подальшого ведення бізнесу боржником [13].

Організація механізму управління податковим боргом являє собою сукупність правил і процедур щодо:

– формування та функціонування системи органів державної фіскальної служби з наявністю підрозділів, що забезпечують вжиття комплексу заходів з адміністрування та погашення податкового боргу. Функція управління податковим боргом на теперішній час зосереджена у підрозділах погашення податкового боргу та не дублюється іншими підрозділами органів державної фіскальної служби. Основним завданням зазначеного підрозділу є вжиття вичерпних заходів щодо забезпечення мобілізації коштів до бюджетів всіх рівнів за рахунок скорочення податкового боргу платників податків;

– взаємодії і координації всіх підрозділів органів державної фіскальної служби (відповідні схеми комунікацій) під час роботи щодо упередження виникнення податкового боргу та вжиття процедурних заходів з його погашення;

– забезпечення функціонування органів державної фіскальної служби належною матеріально-технічною базою для можливості вжиття дієвих заходів з погашення податкового боргу суб'єктів підприємницької діяльності тощо [14, с. 340].

Удосконалення організаційної складової механізму управління податковим боргом полягає в розробці поліпшеної структури відповідного підрозділу органу державної фіскальної служби з наданням повного обсягу повноважень щодо вжиття заходів з погашення податкового боргу, що забезпечить ефективну діяльність механізму управління.

На думку К.П. Проскури, для раціонального управління податковим боргом, необхідно вдосконалювати також механізми податкового контролю. При цьому вчений виділяє наступні напрями такого вдосконалення: удосконалення планування контрольних-перевірочних заходів на основі адекватної системи оцінювання податкових ризиків; підвищення рівня методологічного забезпечення управління системою податкового аудиту (у т. ч. застосування показників, які характеризують результативність та ефективність аудиту з точки зору профілактики податкового боргу); запровадження нових методик контрольних-перевірочної роботи (у т. ч. методів непрямого контролю); адаптація законодавства у сфері податкового контролю до міжнародних стандартів (у т. ч. стандартів міжнародних фінансових організацій) [15, с. 72].

Варто приділити окрему увагу Внутрішньо-європейській організації податкових адміністрацій (ІОТА). Так, ІОТА – це міжнародна організація, яка вже 20 років слугує однією з важливих платформ для налагодження зв'язків між податковими адміністраціями в європейському регіоні та підтримки їх розвитку відповідно до індивідуальних потреб кожної адміністрації. Це унікальний майданчик, де збираються керівники фіскальних відомств, щоб вирішити нагальні проблеми, такі як удосконалення власної роботи, боротьба з ухиленням від сплати податків, підвищення рівня податкової культури громадян тощо.

У 2016 р. у м. Будапешті (Угорщина) відбувся черговий семінар ІОТА на тему «Ефективне управління заборгованістю та добровільна сплата податків». Під час проведення заходу його учасники розглядали і порівнювали поточну практику управління заборгованістю в 25 податкових органах (Австрія, Албанія, Азербайджан, Бельгія, Данія, Іспанія, Італія, Йорданія, Естонія, Кіпр, Латвія, Литва, Нідерланди, Польща, Португалія, Ру-

мунія, Сербія, Словаччина, Швейцарія, Швеція, Україна, Велика Британія, Фінляндія, Франція, Чорногорія), вивчали підходи, тенденції та інновації з цього питання, визначали обсяг допомоги областям, що потребують удосконалення в організації роботи з управління заборгованістю. Особливо наголошувалося на важливості дотримання серед платників добровільної сплати податків [16].

Ефективність управління заборгованістю в інших країнах (на відміну від України) в основному досягається за рахунок проведення ряду заходів новаційного характеру, а саме:

- прямий доступ до банківських рахунків у режимі он-лайн (за винятком сум, що на них рахуються) та направлення документів щодо сплати заборгованості напряму до банків;

- прямий доступ податкових органів до загальної інформаційної системи активів та власності (земельного кадастру, реєстрації транспортних засобів, бази даних підприємств, реєстрів банкрутів) і до баз даних інших органів;

- позбавлення автовласника можливості користування автомобілем (штрафний майданчик), якщо не було сплачено податок з транспортних засобів, сканування номерних знаків для відслідковування такої заборгованості;

- покладення відповідальності за сплату податків на посадових осіб компанії (президента, керівника, голову правління);

- спеціалізований суд з податкових питань;

- арешт рахунків здійснюється податковим органом (без звернення до суду);

- можливість затримання боржників в аеропорту та їх ув'язнення;

- надання пріоритету у стягненні новоствореної заборгованості;

- аналіз ризиків для виявлення потенційних платників податків – боржників, що належать до групи ризику;

- візити до боржників, зустрічі з новими боржниками;

- можливість здійснення електронних платежів через веб-сайт податкових служб більшості країн;

- використання кредитних та дебітних карток для погашення заборгованості;

- проведення Інтернет-аукціонів з продажу майна боржників;

- покладення на податкові органи функцій збирання платежів за навчання, паркування, телебачення;
- повернення податків через Інтернет;
- наявність персональної податкової інформації на веб-сайті (має закритий доступ для інших осіб) [16].

Для України врахування світового досвіду дасть змогу оптимізувати функцію щодо погашення (стягнення) податкового боргу з урахуванням останніх змін; забезпечить професійніше виконання такої процедури; сприятиме гармонізації співробітництва і налагодженню ефективної співпраці податкових органів України та компетентних органів зарубіжних країн у зазначеній галузі. Отже, проблема щодо своєчасного та у повному обсязі надходження грошових коштів до бюджетів усіх рівнів та скорочення наявного податкового боргу суб'єктів господарювання є актуальною для забезпечення стабільності податкової системи та результативності її розбудови. Проте, результатом цього має бути не механічне запозичення європейського та міжнародного досвіду, а формування узгодженої з національними інтересами України податкової політики та вироблення механізму управління податковим боргом.

Література:

1. Юр'єва О.І. Податковий борг: аналіз поняття та вплив на суспільно-економічні відносини / О.І. Юр'єва // *Аспекти публічного управління*. – 2016. – №3. – С. 67–73
2. Бюджетна система: підруч. / С.І. Юрій, В.Г. Дем'янишин, О.П. Кириленко [та ін.]; за ред. С.І. Юрія, В.Г. Дем'янишина, О.П. Кириленко. – Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – 624 с.
3. Кириленко О.П. Класичні засади оподаткування у вітчизняній системі / О.П. Кириленко // *Фінанси України*. – 1999. – №11. – С. 114–122.
4. Коваль С.Л. Доходи бюджету та шляхи їх зростання / Коваль С.Л. // *Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ: матер. загальноунівер. наук. конф. проф.-викл. складу, 10 квіт. 2013 р., м. Тернопіль*. – Тернопіль: Вектор, 2013. – 136 с. – С. 55–59.
5. Управління державними доходами і видатками: навч. посіб. / Б. С. Малиняк, В.С. Толуб'як, В.П. Горин, В.П. Письменний; за ред. Б.С. Малиняка. – Тернопіль: Астон, 2015. – 154 с.
6. Сидор І.П. Загальнодержавні податки і збори через призму вітчизняного законодавства / І.П. Сидор // *Методологічні проблеми фінансової теорії і практики в умовах проведення системних реформ. Матеріали наукової конференції професорсько-викладацького складу (Тернопіль, 14.04.2011)* – Тернопіль: Видавничий центр «Вектор», 2011. – 188 с.

7. Яковлева А. М. Основні причини виникнення податкового боргу / А. М. Яковлева // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – №4 (118). – С. 228–233.
8. Яковлева А. М. Мінімізація податкового боргу: фіскальні ефекти та адміністративні важелі: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: 08.00.08 / Яковлева Алла Миколаївна, ПВНЗ «Європейський університет». – К., 2012. – 20 с.
9. Бортняк В. А. Механізм стягнення податкового боргу (адміністративно-правовий аспект): автореф. дис. к.ю.н.: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. А. Бортняк. – Ірпінь, 2008. – 18 с.
10. Тимченко О. М. Податковий борг в Україні: мінімізація ризиків та ефективність менеджменту: автореф. дис. д.е.н.: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / О. М. Тимченко. – К., 2010. – 28 с.
11. Онишко О. В. Формування та структура правового інституту регулювання податкового боргу / О. В. Онишко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – №1. – С. 263–268
12. Про утворення Державної фіскальної служби: постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/160-2014-%D0%BF>
13. Десятнюк О. М. Управління податковим боргом: навч. посіб. / О. М. Десятнюк, Т. Я. Маршалок. – Тернопіль: Вектор. 2013. – 340 с.
14. Всеукраїнський форум працівників Міністерства доходів і зборів України від 6 липня 2013 р. Робочі матеріали щодо стратегічного розвитку Міністерства доходів і зборів України на 2013–2017 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>.
15. Проскура К. П. Оцінка ефективності адміністрування податкового боргу / К. П. Проскура // Фінанси, податки, облік. – 2013. – №7. – С. 69–75.
16. Внутрішньоєвропейська організація податкових адміністрацій (ІОТА). Робочі матеріали семінару на тему «Ефективне управління заборгованістю та добровільною сплатою податків» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1788>.