

### О. М. Тимченко

доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, o\_tymchenko@ukr.net  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8143-1261>

### Ю. В. Сибірянська

кандидат економічних наук, доцент, Київ, Україна, sybirianska@gmail.com  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4075-3560>

### Є. А. Поліщук

доктор економічних наук, професор, професор кафедри корпоративних фінансів і контролінгу ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, polischuk.eugenia@gmail.com

## ПОДАТКОВИЙ БОРГ В УКРАЇНІ: ЗМІНИ В ТРЕНДІ

**Анотація.** Пошук шляхів удосконалення менеджменту податкової заборгованості потребує аналізу її стану з метою виявлення змін, які слід враховувати при прийнятті управлінських рішень. У статті за допомогою кореляційно-регресійного аналізу досліджено динаміку та структуру податкового боргу за 2000–2018 рр., виявлено зв'язок між ним і ВВП, цим боргом та податковим навантаженням. Зроблено висновок, що зростання ВВП призводить до нарощення податкової заборгованості та відбиває такий стереотип поведінки платника, коли при збільшенні бази оподаткування відповідно підвищуються нараховані суми податкових зобов'язань, що не сплачуються у встановлений термін. Посилення податкового навантаження з рентної плати призвело до зростання податкового боргу за цим видом обов'язкових платежів до бюджету, а також його частки у структурі боргу. За результатами аналізу запропоновано напрями вдосконалення менеджменту податкової заборгованості.

**Ключові слова:** податки, податковий борг, податкове навантаження, структура податкового боргу, стан податкової заборгованості.

**Рис. 5. Табл. 5. Літ. 17.**

### Olena Tymchenko

Dr. Sc. (Economics), Professor, SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kyiv, Ukraine, o\_tymchenko@ukr.net  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8143-1261>

### Yuliia Sybirianska

Ph. D. (Economics), Associate Professor, Kyiv, Ukraine, sybirianska@gmail.com  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4075-3560>

### Yevheniia Polishchuk

Dr. Sc. (Economics), Professor, SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kyiv, Ukraine, polischuk.eugenia@gmail.com

## TAX DEBT IN UKRAINE: CHANGES IN THE TREND

**Abstract.** The tax debt state analysis is the important stage of tax debt administration. It allows determining main trends, changes, specific things that should be considered when making management decisions. The article aims to demonstrate the results of the tax debt state analysis in Ukraine. Using statistical methods, the authors reveal changes in the tax debt dynamic and structure, establish the correlation between the GDP and tax debt, tax burden and tax debt in Ukraine. The period for analysis is 2000 – 2018.

According to the authors' findings, along with the GDP growth, the tax debt also grows reflecting such a stereotype of the payer's behavior when an increase in the tax base increases the accrued amounts of tax liabilities that are not paid within the established time frame. An increase in the tax burden on rent has led to an increase in the tax debt for this type of compulsory payments to the government and an increase in its share in the structure of the debt. The regional structure of the tax debt in Ukraine has not changed. The authors make the same conclusion about the tax debt division between the central and local budgets. But the share of tax debt to local budgets has grown. So it is reasonable to involve the local governments into the process of tax debt administration in Ukraine. The search for ways to improve the administration of tax debt should be conducted in the context of debtor's segmentation and justification of appropriate management strategies, depending on the characteristics of each segment, which take into account the financial status and tax history of the debtor.

**Keywords:** tax, tax debt, tax burden, tax debt structure, tax debt state.

**JEL classification:** H20.

**Е. Н. Тимченко**

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры финансов ГВУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", Киев, Украина

**Ю. В. Сибирянская**

кандидат экономических наук, доцент, Киев, Украина

**Е. А. Полищук**

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры корпоративных финансов и контроллинга ГВУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", Киев, Украина

## НАЛОГОВЫЙ ДОЛГ В УКРАИНЕ: ИЗМЕНЕНИЯ В ТРЕНДЕ

**Аннотация.** Поиск путей совершенствования менеджмента налоговой задолженности требует анализа ее состояния с целью обнаружения изменений, которые следует учитывать при принятии управленческих решений. В статье с помощью корреляционно-регрессионного анализа исследованы динамика и структура налогового долга за 2000–2018 гг., выявлена связь между ним и ВВП, данным долгом и налоговой нагрузкой. Сделан вывод, что рост ВВП приводит к наращиванию налоговой задолженности и отражает такой стереотип поведения плательщика, когда при увеличении базы налогообложения соответственно повышаются начисленные суммы налоговых обязательств, которые не уплачиваются в установленный срок. Усиление налоговой нагрузки по рентной плате привело к возрастанию налогового долга по этому виду обязательных платежей в бюджет, а также его доли в структуре долга. По результатам анализа предложены направления совершенствования менеджмента налоговой задолженности.

**Ключевые слова:** налоги, налоговая задолженность, налоговая нагрузка, структура налогового долга, состояние налоговой задолженности.

Проблематика податкового боргу стала предметом активних досліджень на початку 2000-х років. Відтоді науковці намагалися знайти шляхи розв'язання проблеми невиконання податкових зобов'язань у встановлений термін. Чимало слушних рекомендацій обґрунтовано на основі вивчення праць представників світової фінансової думки, аналізу чинного законодавства і статистичних даних, що характеризують тренди податкового боргу,

його структуру, фактори впливу, ефективність методів взаємодії з боржниками із метою забезпечення виконання ними податкових зобов'язань. Незважаючи на потужний науковий доробок, проблема податкового боргу залишається нерозв'язаною. Більше того, за допомогою Діагностичного інструменту оцінки податкового адміністрування (TADAT) було виявлено, що в Україні частка заборгованості, яка перевищує 12 місяців, становить 75 % її загальної суми [1, с. 34], тож розв'язання проблеми ускладнюється. З огляду на зазначене, подальший науковий пошук у окресленому напрямі є актуальним та корелює зі Стратегічними ініціативами розвитку Державної фіскальної служби України до 2020 року [2].

Відправною точкою наукового пошуку є аналіз стану податкової заборгованості. Для отримання обґрунтованих висновків необхідно правильно обрати показники й методикку аналізу. Звернімося до доробку вчених з цього питання за період 2013–2019 рр. Стан податкового боргу в Україні досліджували Л. І. Гладка, О. М. Десятнюк, О. В. Крупа, Г. П. Мартинюк, П. В. Проноза, К. П. Проскура, А. В. Стасюк, А. П. Сімон, В. В. Угрин, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко, І. В. Шевчук, О. І. Юр'єва. На їхню думку, стан податкової заборгованості оцінюється за такими показниками:

1) загальний обсяг податкового боргу [3, с. 534; 4, с. 11; 5, с. 26; 6, с. 6; 7, с. 292; 8; 9, с. 147];

2) структура податкового боргу: а) за видами бюджетів [9, с. 149; 10] (державний, місцеві); б) за видами податків [6, с. 6; 9, с. 149; 10]; в) за статусом податкового боргу [10]; г) за формою власності боржника [10]; д) за територіальною ознакою [9, с. 147, 149; 11, с. 143, 144];

3) погашений податковий борг [3, с. 534; 6, с. 8; 11, с. 146; 12, с. 119];

4) списаний податковий борг [6, с. 8; 13, с. 20];

5) новостворений податковий борг [6, с. 8];

6) розстрочений (відстрочений) податковий борг [4, с. 11; 6, с. 7];

7) частка податкового боргу в дефіциті зведеного бюджету України [8; 9, с. 150];

8) співвідношення податкового боргу та доходів бюджету [4, с. 11; 9, с. 149].

На окрему увагу заслуговує праця М. М. Вишні. Науковець застосовує модель Ареллано – Бонда, котра дає змогу встановити залежність податкової заборгованості в теперішньому періоді від податкових неплатежів, накопичених за попередні роки, а отже, довести або спростувати гіпотезу, що збитковість фірм є основною причиною накопичення заборгованості перед бюджетом [14, с. 26]. Ми розглянемо напрацювання вченого та продовжимо дослідження в цьому напрямі, щоб з'ясувати наявність зв'язку між величиною прибутку (збитку) та заборгованістю з податку на прибуток.

Узагальнюючи науковий доробок з окресленої проблематики, зауважимо, що дослідники застосовують свій набір показників і вибудовують власну послідовність їх аналізу відповідно до поставленої мети дослідження. В їхніх працях різняться часові ряди: зазвичай вони становлять 5–10 років. Ми

маємо на меті дослідити стан податкового боргу за 2000–2018 рр. та з'ясувати, які зміни відбулися за цей період. Окрім того, ми доповнимо попередні дослідження кореляційним аналізом зв'язку між: 1) динамікою ВВП і податковим боргом; 2) динамікою ВВП та податковим боргом з податку на додану вартість; 3) динамікою прибутку до оподаткування й податковим боргом з податку на прибуток; 4) зміною податкового навантаження та податковим боргом. Це дасть змогу визначити, чи є податковий борг наслідком певного стереотипу поведінки платників і недостатньо дієвих методів впливу на боржників із боку фіскальних органів у процесі адміністрування податкового боргу, чи останній зумовлений впливом інших факторів, котрі варто враховувати при розв'язанні проблеми заборгованості. На основі результатів аналізу обґрунтуємо напрями мінімізації податкового боргу в Україні.

Традиційно кількісна оцінка явища починається з аналізу його динаміки, яка вказує на тенденції в розвитку проблеми, її масштаби (рис. 1). Як бачимо, у 2000–2013 рр. динаміка податкового боргу була хвилеподібною, а протягом останніх п'яти років простежується чітка тенденція до зростання. При цьому, якщо у 2000–2009 рр. розмір податкового боргу коливався в межах 8–10 млрд грн, то за наступне десятиліття він номінально збільшився в 10 разів, переважно за рахунок інфляції, зумовленої девальвацією національної валюти. Такий висновок сформульовано на основі порівняння кривих податкового боргу та обмінного курсу НБУ. Крім того, на динаміку зростання податкового боргу в Україні у 2014–2015 рр. вплинули негативні тенденції, пов'язані з окупацією частини Донецької й Луганської областей, АР Крим і м. Севастополя.

Разом із тим, аналіз співвідношення податкового боргу з ВВП і податковими надходженнями засвідчує позитивні тенденції (рис. 2). Якщо на початку 2000-х років сукупний розмір податкового боргу був еквівалентний

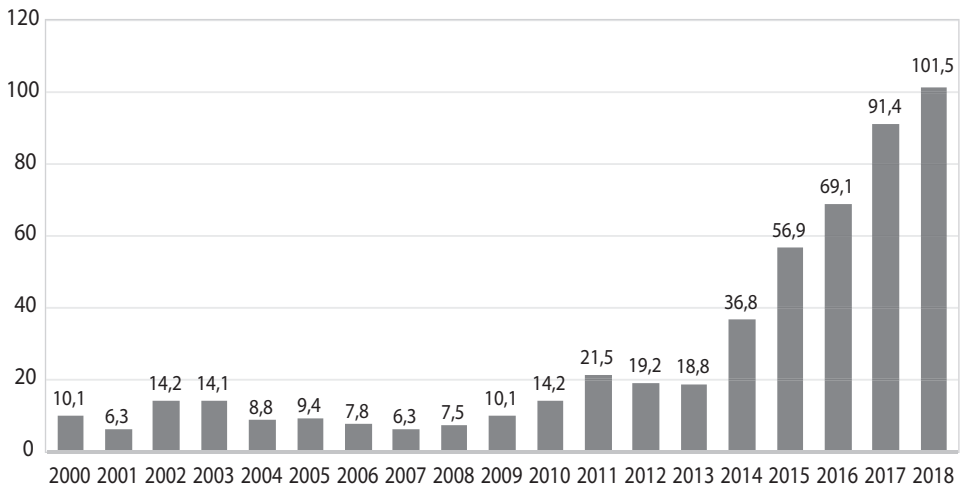


Рис. 1. Динаміка податкового боргу в Україні протягом 2000–2018 рр., млрд грн

Побудовано на основі розрахунків за даними Державної фіскальної служби України.

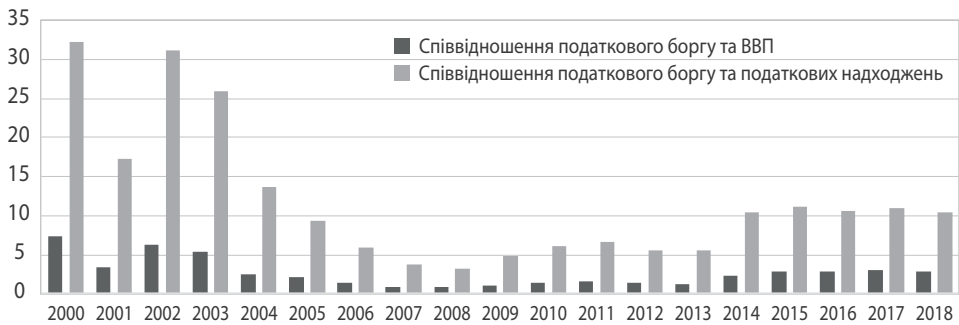


Рис. 2. Співвідношення податкового боргу та податкових надходжень і ВВП у 2000–2018 рр., %

Побудовано на основі розрахунків за даними Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України.

майже третині податкових надходжень зведеного бюджету та 6 % ВВП країни, то починаючи з 2014 р. він становить 10–11 % податкових надходжень зведеного бюджету та 3 % ВВП, хоча обидва показники погіршилися порівняно з періодом 2006–2013 рр. Незважаючи на певне поліпшення ситуації, недонадходження в обсязі 10 % податкових надходжень є чималими з огляду на фінансову ситуацію в країні. До цього варто додати суми списаних боргів та прихованого податкового боргу, на погашення котрих фахівці підприємств не в змозі впливати в умовах чинного законодавства.

Звернімо увагу, що темпи зростання ВВП і податкових надходжень у аналізованому періоді (рік до попереднього року) є досить рівномірними, натомість щодо податкового боргу вони істотно відрізняються (рис. 3). Найвищі

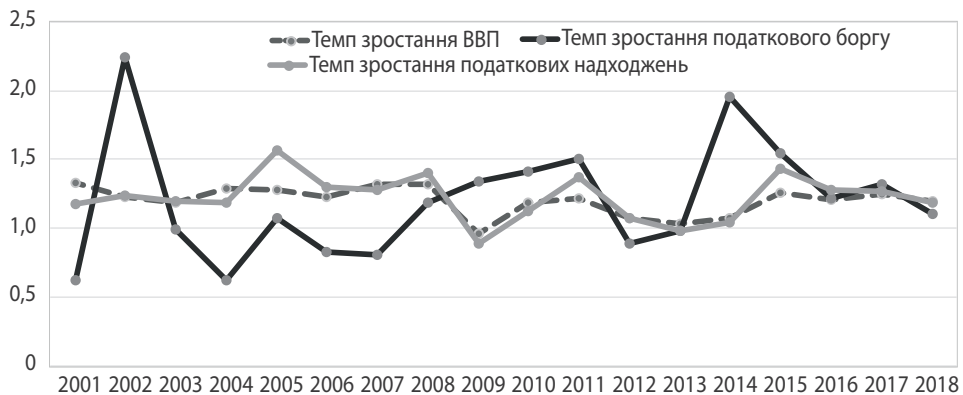


Рис. 3. Темпи зростання податкового боргу, ВВП та податкових надходжень зведеного бюджету України у 2000–2018 рр. (коефіцієнт)

Побудовано на основі розрахунків за даними Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України.

темпи зростання податкового боргу спостерігаються саме в періоди значних економічних і політичних змін, що впливали як на поведінку платників, так і на економічні можливості погашення цього боргу.

Результати аналізу даних рис. 3 спонукали нас дослідити зв'язок між податковим боргом та ВВП. Якщо ВВП формує джерело погашення цього боргу, логічно припустити, що зі збільшенням ВВП він повинен зменшуватися. А якщо податковий борг і далі зростає разом із поживавленням економічної активності й, відповідно, збільшенням ВВП, то причинами проблеми можуть бути несвоечасні розрахунки з контрагентами, девіантна поведінка платників, низька ефективність методів впливу на боржника з метою забезпечення виконання ним податкового зобов'язання. Дотримуючись такої логіки, доцільно також визначити зв'язок між ВВП та податковим боргом із ПДВ. За допомогою кореляційно-регресійного аналізу встановлено, що, попри різні коливання, між ними існує досить тісний прямий зв'язок (табл. 1).

Як бачимо, коефіцієнт кореляції аналізованих показників  $r$  дорівнює 0,937, а коефіцієнт детермінації  $D$  – 87,8 %. Вибірка охоплює дані за 19 періодів, що є достатнім для визнання виявленого зв'язку надійним. Це означає, що динаміка податкового боргу на 87,8 % залежить від динаміки ВВП та на 12,2 % від інших факторів. Подібним є зв'язок ВВП із податковим боргом з ПДВ (табл. 2). Коефіцієнт кореляції аналізованих показників дорівнює 0,906, а коефіцієнт детермінації – 81,9 %. Тобто динаміка податкового боргу за ПДВ на 81,9 % залежить від динаміки ВВП та на 18,1 % від інших факторів. Отже, зі зростанням ВВП збільшується загальна податкова заборгованість і податковий борг із ПДВ. Це означає, що, по-перше, поведінка платників податків не змінюється; по-друге, заходи з адміністрування податкового боргу є недостатньо результативними й дієвими.

Спричиняти нарощення податкового боргу може й податкове навантаження. В разі його невідповідності платоспроможності платників податків вони затримують виконання податкових зобов'язань, отже, виникає подат-

Таблиця 1. Матриця результатів кореляційного аналізу податкового боргу й ВВП

	ВВП	Податковий борг
ВВП	1	
Податковий борг	0,93748	1

Розраховано за даними Державної фіскальної служби України.

Таблиця 2. Матриця результатів кореляційного аналізу податкового боргу з ПДВ і ВВП

	ВВП	Податковий борг з ПДВ
ВВП	1	
Податковий борг з ПДВ	0,905854	1

Розраховано за даними Державної фіскальної служби України.

**Таблиця 3. Результати аналізу кореляційного зв'язку між податковим боргом та податковим навантаженням на економіку**

Показник	Податкове навантаження (без ЄСВ), %	Податкове навантаження (з ЄСВ), %
Податковий борг	0,820815	0,186183

*Розраховано за даними Державної фіскальної служби України.*

ковий борг. Доцільно проаналізувати зв'язок між загальним податковим навантаженням на економіку України та податковим боргом. Для цього теж застосуємо кореляційно-регресійний аналіз (табл. 3).

Як бачимо, зв'язок між податковим боргом і загальним рівнем податкового навантаження на економіку України (без урахування внесків до Пенсійного фонду й фондів соціального страхування) значно тісніший, ніж аналогічними показниками з урахуванням таких внесків (із 2015 р. – ЄСВ). Це пояснюється тим, що, по-перше, механізм нарахування внесків до Пенсійного фонду України в аналізованому періоді зазнавав неодноразових змін унаслідок реформування, котрі стосувались як об'єкта оподаткування, так і ставок (вони знижувались, а податковий борг у цей самий час і далі зростав), утім, внески до соціальних фондів залежать переважно від розміру заробітної плати, що виплачується найманим працівникам. По-друге, ЄСВ сплачується до моменту видачі заробітної плати та зараховується на витрати підприємства, тому логічно, що при виплаті зарплати найманим працівникам практично повністю сплачуються і ЄСВ, і ПДФО (саме тому частка боргу за ПДФО в загальній сумі податкової заборгованості є дуже низькою). З цього випливає, що необхідність сплати ЄСВ зумовлювала динаміку податкового боргу лише на 3 %, водночас він на 97 % залежав від низки інших чинників<sup>1</sup>.

Однак обсяг податкової заборгованості безпосередньо залежить від рівня податкового навантаження на економіку тільки на 67 % (див. табл. 3), майже на третину його визначають інші чинники, в т. ч. психологічні й політичні, податкова культура. Саме тому не можна стверджувати, що посилення податкового навантаження однозначно впливає на динаміку податкового боргу, адже коли навантаження на економіку знижувалося, податкова заборгованість і далі зростала. Це засвідчує наявність проблем у адмініструванні податкового боргу в Україні.

Аналізуючи структуру податкового боргу за видами платежів, варто виокремити як незмінні, так і відмінні характеристики (рис. 4). Найбільша частка (32–60 %) у загальному обсязі податкового боргу протягом усього досліджуваного періоду припадала на ПДВ. У 2014–2015 рр. вона скоротилася до 36–32 %, але не завдяки реальному скороченню, а за рахунок підвищення темпів зростання податкового боргу за іншими податками, зокрема податком на прибуток і рентною платою. В абсолютному розмірі податковий борг

<sup>1</sup> Як відомо, розмір ЄСВ впливає на ряд інших макро- й мікроекономічних показників, що в підсумку також позначається на тенденціях, можливостях та мотивації до сплати податків і зборів.

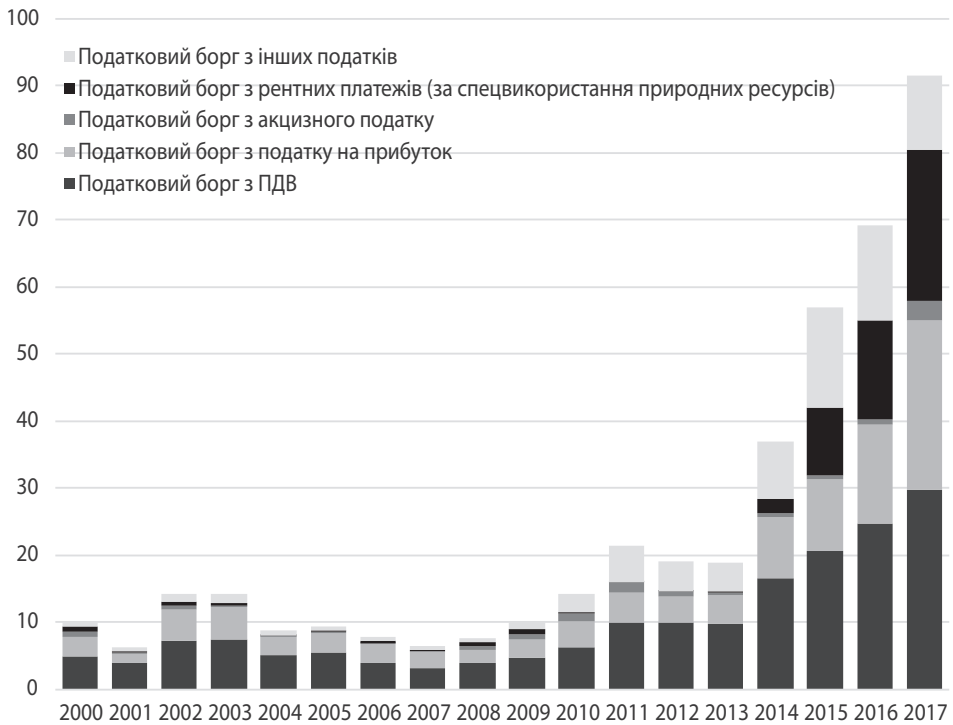


Рис. 4. Структура податкового боргу за видами податків у 2000–2017 рр., млрд грн

Побудовано на основі розрахунків за даними Державної фіскальної служби України.

за ПДВ протягом 2013–2019 рр. збільшився втричі. Другим за обсягом і часткою є борг з податку на прибуток підприємств – майже 25 % податкового боргу по Україні загалом, що також являє собою константу у структурі податкового боргу за досліджуваний період. Водночас номінально борг з податку на прибуток у 2013–2019 рр. зріс майже в шість разів.

Результати кореляційного аналізу залежності податкового боргу з податку на прибуток підприємств від прибутку підприємств до оподаткування, фінансового результату до оподаткування та кількості збиткових підприємств (табл. 4) свідчать, що істотний прямиий зв'язок існує лише між показниками податкового боргу з податку на прибуток і обсягом прибутку до

Таблиця 4. Результати аналізу кореляційного зв'язку між податковим боргом по податку на прибуток підприємств та прибутку прибуткових підприємств до оподаткування

Показники	Прибуток до оподаткування	Кількість збиткових підприємств	Фінансовий результат до оподаткування
Податковий борг з податку на прибуток	0,958855	-0,77941	0,184677

Розраховано за даними Державної фіскальної служби України.



оподаткування. І це логічно, оскільки згідно з унормованим визначенням податкового боргу він являє собою суму податку, яка була задекларована платником, але не сплачена у встановлений строк. Тому підприємства, котрі мають збиток за результатами звітного року, не декларують суму податку на прибуток до сплати, а отже, не завжди генерують виникнення й накопичення податкового боргу (хіба що за результатами контрольної перевірки роботи податківцями буде виявлено факт завищення витрат або заниження доходів, що призвели до штучної збитковості підприємства).

З 2014 р. спостерігається різке зростання податкового боргу з рентної плати за користування надрами, відтоді він посідає третє місце у структурі боргу (до того поступався податковому боргу з акцизного податку), що пов'язано з посиленням податкового навантаження на компанії, які видобувають природний газ, унаслідок підвищення у 2014 р. ставок рентних платежів, у т. ч. газу – з 28 до 55 % для свердловин глибиною до 5 тис. м та з 15 до 28 % для свердловин глибиною понад 5 тис. м, реалізованого не для потреб населення. Крім того, на газ, що видобувається під час виконання договорів про спільну діяльність, була запроваджена окрема ставка – 60 та 65 % у I і II кв. 2015 р. та 70 % надалі. В березні 2015 р. прийнято закон, котрим підвищено рентну плату за користування надрами з 20 до 70 % для ПАТ “Укргазвидобування” і ПАТ “Укрнафта”. Збільшення ставок не привело до очікуваного зростання надходжень до бюджету: за п'ять місяців 2015 р. державний бюджет отримав на 3 млрд грн менше рентних зборів, ніж планувалося, через неспроможність багатьох компаній платити високу ренту [15]. Разом із тим у галузі спостерігається погіршення виробничих показників, інвестиційного клімату та, як наслідок, збільшення податкового боргу з рентної плати за користування надрами майже в 140 разів – зі 163,6 млн грн у 2013 р. до 22,6 млрд грн у 2018 р. Сукупний борг ПАТ “Укрнафта” у 2016 р. становив уже 12,5 млрд грн (22 % податкового боргу по Україні загалом), а на початок 2019 р. зріс до 14,2 млрд грн (14 %).

Податкова заборгованість з акцизного податку є неістотною – 1–3 % податкового боргу по Україні загалом. Постійне підвищення ставок на підакцизну продукцію не мало відчутного впливу на зростання податкового боргу з акцизного податку через низьку еластичність попиту на підакцизну продукцію та ставок, а також специфіку сплати цього податку – для алкогольних і тютюнових виробів у момент придбання акцизних марок.

Варто зазначити, що найбільша податкова заборгованість спостерігається за загальнодержавними податками, котрі надходять до державного бюджету. Це зумовлює відповідну структуру податкового боргу за видами бюджетів (рис. 5). Так, податковий борг до місцевих бюджетів не перевищує 15 % сукупного податкового боргу у 2013–2016 рр.

При цьому частка податкового боргу до місцевих бюджетів зростає, що порушує питання про доцільність певних змін у адмініструванні податкового боргу в напрямі передання повноважень з адміністрування податків і зборів, які надходять до місцевих бюджетів, органам місцевого самоврядування.

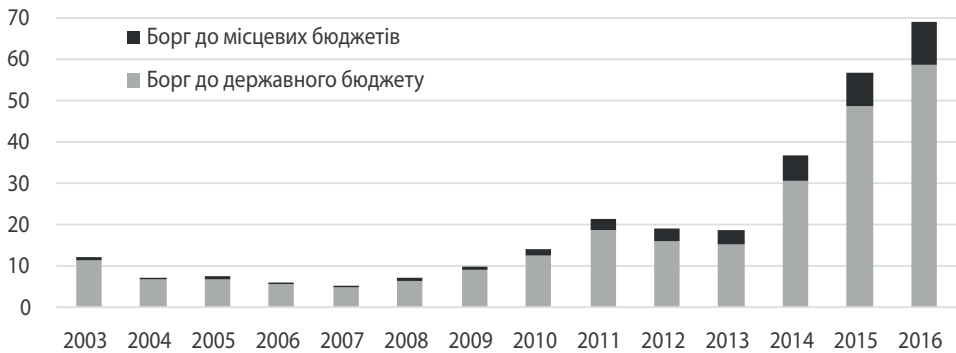


Рис. 5. Податковий борг за платежами до державного й місцевих бюджетів, млрд грн

Побудовано на основі розрахунків за даними Державної фіскальної служби України.

Розподіл суми податкового боргу за регіонами України відображено в табл. 5. Хоча її дані охоплюють не всі роки досліджуваного періоду, вони дають можливість зробити висновки. Так, найбільшу заборгованість мають регіони з найпотужнішим промисловим потенціалом. Певні зміни у структурі обумовлені створенням Офісу великих платників податків (ОВПП). Перехід на обслуговування до ОВПП призвів до скорочення частки податкового боргу в Харківській, Дніпропетровській, Донецькій областях і м. Києві. Найістотніша сума податкового боргу сконцентрована в платників, котрі стоять на обліку в м. Києві, ОВПП, Дніпропетровській, Донецькій, Харківській, Луганській, Львівській та Полтавській областях. Отже, за досліджуваний період у регіональному розподілі податкового боргу зміни не відбулися.

Значно зросла кількість платників податків – боржників. Якщо на 1 січня 2002 р. таких юридичних і фізичних осіб налічувалося 6491, то на 1 квітня 2019 р. – 955 526 (за даними Державної фіскальної служби України). Втім, цей показник є набагато меншим, ніж у 2014–2016 рр.: тоді чисельність платників податків – боржників (юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців) збільшилася майже в 1,8 раза, з 1 864 594 станом на 1 січня 2014 р. до 3 290 547 на 1 січня 2017 р. [16]. Основною причиною стрибка податкового боргу, як показав аудит Рахункової палати України, проведений у 2017 р., стала несплата платниками податків самостійно визначених грошових зобов'язань. Заходи із запобігання виникненню такого боргу не дали очікуваного результату. Якщо на початок 2014 р. платники податків не сплатили 6,7 млрд грн самостійно визначених податкових зобов'язань, то на початок 2017 р. – 36,9 млрд грн [17].

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків щодо стану податкової заборгованості в Україні:

1. Зберігається хвилеподібний характер динаміки податкового боргу, котрий за останніх п'ять років перебуває у фазі зростання, що є наслідком як

**Таблиця 5. Регіональна структура податкового боргу за регіонами України, %**

<b>Регіон</b>	<b>2000</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2018</b>
Україна	100	100	100	100	100	100	100	100
АР Крим	1,8	2,7	2,2	3,92	3,74	4,70	2,6	0
Вінницька обл.	1,3	0,8	1,0	3,01	3,80	1,03	0,6	0,8
Волинська обл.	1,0	1,2	1,8	1,52	1,82	1,50	0,8	1,0
Дніпропетровська обл.	10,0	4,9	6,4	4,07	4,21	3,08	2,5	5,8
Донецька обл.	13,0	10,0	7,6	6,20	5,21	9,37	9,1	10,1
Житомирська обл.	0,9	0,4	0,5	1,31	1,22	0,83	0,6	0,7
Закарпатська обл.	0,4	1,1	0,6	0,80	0,74	0,57	0,3	0,5
Запорізька обл.	5,6	2,2	2,3	1,44	1,33	4,25	0,8	4,1
Івано-Франківська обл.	2,7	2,3	1,7	1,54	1,73	2,90	6,1	1,2
Київська обл.	3,0	10,4	8,9	5,84	5,89	4,28	2,4	6,4
Кіровоградська обл.	3,8	1,2	1,4	1,90	1,83	1,12	0,6	1,2
Луганська обл.	10,1	8,6	6,8	3,29	2,34	3,83	2,3	3,1
Львівська обл.	4,0	4,8	7,8	5,46	5,27	4,96	3,7	2,3
Миколаївська обл.	1,4	0,7	0,9	0,94	1,20	1,42	0,7	0,9
Одеська обл.	1,0	0,6	1,2	1,67	1,37	1,31	1,5	2,0
Полтавська обл.	5,8	1,2	1,0	3,90	3,39	2,48	4,6	3,5
Рівненська обл.	1,3	0,7	1,7	2,17	1,99	1,08	0,6	0,6
Сумська обл.	1,6	0,6	0,6	1,84	2,92	4,89	10,5	0,7
Тернопільська обл.	0,9	0,5	0,6	0,42	0,59	0,60	0,2	0,3
Харківська обл.	6,7	8,3	11,8	10,00	6,70	6,32	2,5	5,2
Херсонська обл.	1,1	0,9	0,8	0,68	0,88	0,95	0,4	3,2
Хмельницька обл.	1,4	0,3	0,4	1,48	1,48	0,96	1,0	0,4
Черкаська обл.	1,4	0,4	1,2	0,59	0,85	1,19	0,9	0,9
Чернівецька обл.	0,4	0,4	0,4	0,90	1,06	1,20	0,7	0,2
Чернігівська обл.	0,8	0,5	0,4	1,78	1,52	1,63	2,9	0,6
м. Київ	18,5	33,9	29,9	24,42	32,23	24,54	17,8	20,7
м. Севастополь	0,3	0,3	0,3	1,42	1,24	1,83	1,1	0
Офіс великих платників податків	-	-	-	7,50	3,45	7,20	22,1	23,7

*Розраховано за даними Державної фіскальної служби України.*

попередніх тенденцій, так і нових негативних чинників – економічної кризи, девальвації національної валюти та воєнного конфлікту.

2. Між динамікою ВВП і податкового боргу встановлено тісний прямий зв'язок. Це означає, що зі збільшенням бази оподаткування відповідно підвищуються суми нарахованих податків, які не сплачуються у встановлений термін, тобто зростання ВВП не слугує джерелом погашення боргу. Така ситуація відбиває певний стереотип поведінки платників податків, котрий закріпився в умовах недостатньо дієвих методів адміністрування податкового боргу. Цей висновок підтверджується результатами кореляційного аналізу ВВП та податкового боргу з ПДВ, прибутку до оподаткування й податкового боргу з податку на прибуток.

3. Структура податкового боргу за видами податків змінилася неістотно, лише в частині збільшення його частки з рентної плати, передусім через підвищення ставок рентних платежів, зокрема при видобуванні газу, що разом із іншими факторами спричинило стрибок ціни на газ, яка стала недосяжною для споживачів. Для принаймні часткового розв'язання проблеми податкової заборгованості з рентних платежів доцільно знизити ставки рентної плати. Водночас щодо інших видів податків зменшення ставок не усуне заборгованості.

4. Збільшення частки податкового боргу за платежами до місцевих бюджетів порушує питання про передання функцій адміністрування цієї частини боргу органам місцевого самоврядування. В умовах децентралізації зацікавленість громад у примноженні фінансових ресурсів сприятиме ефективнішій взаємодії із боржниками, а отже, й погашенню заборгованості.

5. Пошук шляхів удосконалення адміністрування податкового боргу слід вести в контексті сегментації боржників та обґрунтування відповідних стратегій управління, залежно від характеристик кожного сегмента, котрі мають враховувати фінансовий стан і податкову історію боржника. Цей висновок окреслює перспективи подальших досліджень проблематики податкового боргу.

#### Список використаних джерел

1. Performance Assessment Report. Звіт про результати оцінки. Україна / Н. Б. Вольф, М. С. Хваджа, А. А. Сонга, Ф. Фінк. Травень 2018 р. 79 с. URL: [http://www.tadat.org/files/Ukraine\\_Final\\_PAR\\_2018\\_UKR.pdf](http://www.tadat.org/files/Ukraine_Final_PAR_2018_UKR.pdf).

2. Про затвердження Стратегічних ініціатив розвитку Державної фіскальної служби до 2020 року : наказ Державної фіскальної служби від 27.12.2017 № 877. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/218923.pdf>.

3. Гладка Л. І., Стасюк А. В., Сімон А. П. Податкові зобов'язання та причини виникнення податкового боргу в Україні. *Молодий вчений*. 2017. № 5. С. 533–536. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/5/120.pdf>.

4. Десятнюк О. М., Угрин В. В. Прагматизм виникнення та погашення податкового боргу в Україні. *Світ фінансів*. 2013. № 2. С. 7–15. URL: <http://sf.tneueu.edu.ua/index.php/sf/article/view/715/723>.

5. Шевчук І. В., Мартинюк Г. П. Організація діяльності податкових органів з погашення податкового боргу: стан та перспективи. *Danish Scientific Journal*. 2018. № 9. С. 23–28. URL: [http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/9430/1/DSJ\\_2018\\_9\\_23-28.pdf](http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/9430/1/DSJ_2018_9_23-28.pdf).

6. Проноза П. В. Динаміка податкового боргу і напрями удосконалення податкового адміністрування в Україні. *Економіка та держава*. 2018. № 5. С. 4–9. URL: [http://www.economy.in.ua/pdf/5\\_2018/3.pdf](http://www.economy.in.ua/pdf/5_2018/3.pdf).

7. Проскура К. П. Податкове адміністрування в країні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації : монографія / Європ. ун-т. Київ : ТОВ “Емкон”, 2014. 376 с.

8. Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. Діагностика стану та тенденції розвитку податкового адміністрування в Україні. *Економіка, фінанси, право*. 2017. № 3. С. 24–31. URL: <https://cutt.ly/fe9iN>.

9. Юр'єва О. І. Оцінка сучасного стану податкового боргу в Україні. *Держава та регіони. Сер.: державне управління*. 2016. № 1. С. 145–150. URL: [http://pa.stateandregions.zp.ua/archive/1\\_2016/27.pdf](http://pa.stateandregions.zp.ua/archive/1_2016/27.pdf).

10. Угрин В. В. Комплексна оцінка дисбалансів податкового боргу в Україні. *Ефективна економіка*. 2014. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3554>.
11. Угрин В. В. Діагностика регіональних асиметрій податкового боргу в Україні. *Наука молода*. 2015. № 22. С. 141–150. URL: <https://cutt.ly/hefVpM>.
12. Крупа О. В. Економічна сутність та природа виникнення податкового боргу. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2015. № 3. Т. 3. С. 117–119.
13. Угрин В. В. Дієвість способів та методів погашення податкового боргу в Україні. *Економіст*. 2015. № 4. С. 19–22. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/11841/1/Ugrun.pdf>.
14. Вишня М. М. Економіко-математичні методи аналізу податкової заборгованості. *Наукові записки. Сер.: економічні науки*. 2004. Т. 30. С. 23–30. URL: [http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/8127/Vyshnia\\_Ekonomiko-matematychni\\_metody.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/8127/Vyshnia_Ekonomiko-matematychni_metody.pdf?sequence=1&isAllowed=y).
15. Заходи зі зменшення податкової заборгованості мають бути ефективнішими / Рахункова палата України. Київ, 2014. URL: <http://www.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16743718>.
16. Про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади по забезпеченню погашення податкового боргу та попередження його зростання : звіт Рахункової палати, затв. рішенням Рахункової палати від 28.02.2017 № 6-4. URL: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751614/Zvit\\_6-4\\_2017.pdf?subportal=main](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751614/Zvit_6-4_2017.pdf?subportal=main).
17. Чому управління податковим боргом в Україні залишається неефективним і непрозорим (розглянуто на засіданні Рахункової палати 28.02.2017) / Рахункова палата України. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16750982>.

### References

1. Volf, N. B., Khvadzha, M. S., Sonta, A. A., & Fink, F. (2018, May). *Performance Assessment Report. Evaluation report. Ukraine*. Retrieved from [http://www.tadat.org/files/Ukraine\\_Final\\_PAR\\_2018\\_UKR.pdf](http://www.tadat.org/files/Ukraine_Final_PAR_2018_UKR.pdf) [in Ukrainian].
2. State Fiscal Service of Ukraine. (2017). *On approval of Strategic initiatives for the development of the State Fiscal Service by 2020* (Order No. 877, December 27). Retrieved from <http://sfs.gov.ua/data/files/218923.pdf> [in Ukrainian].
3. Hladka, L. I., Stasiuk, A. V., & Simon, A. P. (2017). Tax liabilities and causes of tax debt in Ukraine. *Young Scientist*, 5, 533–536. Retrieved from <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/5/120.pdf> [in Ukrainian].
4. Desiatniuk, O. M., Uhryn, V. V. (2013). The pragmatism of the emergence and repayment of a tax debt in Ukraine. *Finance world*, 2, 7–15. Retrieved from <http://sf.tneu.edu.ua/index.php/sf/article/view/715/723> [in Ukrainian].
5. Shevchuk, I. V., Martyniuk, H. P. (2018). Organization of the activity of tax authorities on repayment of tax debt: state and prospects. *Danish Scientific Journal*, 9, 23–28. Retrieved from [http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/9430/1/DSJ\\_2018\\_9\\_23-28.pdf](http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/9430/1/DSJ_2018_9_23-28.pdf) [in Ukrainian].
6. Pronoza, P. V. (2018). The dynamics of tax debt and directions for improving tax administration in Ukraine. *Economy and the state*, 5, 4–9. Retrieved from [http://www.economy.in.ua/pdf/5\\_2018/3.pdf](http://www.economy.in.ua/pdf/5_2018/3.pdf) [in Ukrainian].
7. Proskura, K. P. (2014). *Tax administration in the country in the post-crisis period: efficiency and directions of modernization*. Kyiv: TOV “Emkon” [in Ukrainian].
8. Khomutenko, V. P., Khomutenko, A. V. (2017). The diagnostics of status and development trends of tax administration in Ukraine. *Economics. Finances. Law*, 3, 24–31. Retrieved from <https://cutt.ly/feF9iN> [in Ukrainian].
9. Yurieva, O. I. (2016). Assessment of the current status of the tax debt in Ukraine. *State and regions. Series: public administration*, 1, 145–150. Retrieved from [http://pa.stateandregions.zp.ua/archive/1\\_2016/27.pdf](http://pa.stateandregions.zp.ua/archive/1_2016/27.pdf) [in Ukrainian].

10. Uhryn, V. V. (2014). Comprehensive assessment imbalance tax debt in Ukraine. *Effective economy*, 11. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3554> [in Ukrainian].
11. Uhryn, V. V. (2015). The diagnostics of tax debt regional asymmetries in Ukraine. *Young science*, 22, 141–150. Retrieved from <https://cutt.ly/hefBpM> [in Ukrainian].
12. Krupa, O. V. (2015). Economic nature and causes of tax debt. *Herald of Khmelnytskyi national university*, No. 3, Vol. 3, 117–119 [in Ukrainian].
13. Uhryn, V. V. (2015). Efficiency of ways and methods of tax debt redemption in Ukraine. *Economist*, 4, 19–22. Retrieved from <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/11841/1/Ugrun.pdf> [in Ukrainian].
14. Vyshnia, M. M. (2004). Econometric methods of the tax indebtedness analysis. *Proceedings. Series: economic sciences*, 30, 23–30. Retrieved from [http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/8127/Vyshnia\\_Ekonomiko-matematychni\\_metody.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/8127/Vyshnia_Ekonomiko-matematychni_metody.pdf?sequence=1&isAllowed=y) [in Ukrainian].
15. Accounting Chamber of Ukraine. (2014). *Measures to reduce tax arrears should be more effective*. Retrieved from <http://www.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16743718> [in Ukrainian].
16. Accounting Chamber of Ukraine. (2017). *On the results of the audit of the effectiveness of the exercise of powers by public authorities to ensure the repayment of tax debt and prevent its growth* (Report No. 6-4, February 28). Retrieved from [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751614/Zvit\\_6-4\\_2017.pdf?subportal=main](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751614/Zvit_6-4_2017.pdf?subportal=main) [in Ukrainian].
17. Accounting Chamber of Ukraine. (2017). *Why tax debt management in Ukraine remains ineffective and non-transparent*. Retrieved from <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16750982> [in Ukrainian].