

РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНІ ВАЖЕЛІ РОЗВИТКУ І РЕГУЛЮВАННЯ КОМЕРЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

УДК 336.225.68

Садєков А. А., Покинтелиця В. М.

ПОДАТКОВИЙ БОРГ І ОСОБЛИВОСТІ ЙОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

Уточнено дефініції „податковий борг” і „адміністрування податкового боргу” на основі критичної оцінки існуючих визначень. Проаналізовано динаміку і рівень податкового боргу в Україні, надано оцінку дій податкових органів щодо його стягнення, розроблено пропозиції щодо підвищення ефективності адміністрування податкового боргу.

Ключові слова: податковий борг, адміністрування, податкові органи, дефініція, динаміка, рівень, стягнення

Sadekov A., Pokintelica V.

THE TAX DEBT AND FEATURES OF HIS ADMINISTRATION

The determinations „tax debt” and „administration of tax debt” on the basis of critical estimation of existent is specified. A dynamics and level of tax debt in Ukraine is analysed, the estimation of actions of tax organs in tax collection is given, the suggestions on the increase of efficiency of administration of tax debt is developed.

Keywords: tax debt, administration, tax organs, determination, dynamics, level, penalty

Забезпечення виконання планових завдань і збір платежів до бюджетів усіх рівнів у повному обсязі - основне завдання працівників податкових органів. В умовах фінансової кризи воно ускладнюється, а значення його як передумови забезпечення стабільності в державі, зростає. Одним з факторів, що впливають на надходження платежів до бюджету, є наявність податкового боргу. Розпорядженнями уряду у кризових умовах прийнято додаткові заходи щодо скорочення податкового боргу, а саме щомісячний норматив у розмірі не менш як 10% його загальної суми, що утворився станом на 01.07.2009 р. [1].

Актуальність питання обумовила пильну увагу до нього науковців і практиків. Проблеми правового регулювання податкового боргу вирішували Бортняк В.А., Дудоров О.О., Кириченко В.В., Позняков С.П. Нюансам взаємовідносин платників податків і податкових органів з приводу оформлення і реалізації податкової застави як засобу погашення податкового боргу присвячені публікації Тарасенко В. [2], Колянковського Т. [3], Поліщука О. [4]. Обговорювалася специфіка податкової застави об'єктів нерухомості, активів боржника, проти якого проводиться справа про банкрутство, надавалися навіть рекомендації щодо законних заходів уникнення податкової застави.

Про серйозність сприймання платниками податків цього інструмента доводить зауваження Згурського О., що процедура застосування податкової застави може призвести до того, що фактично копійчана недоїмка потягне багатотисячні штрафи [5]. Комплексний підхід на проблеми правового регулювання податкової застави і свій погляд на їх вирішення викладено Угринчук Г. [6].

Переважна кількість публікацій, яка торкається податкового боргу, знаходиться у правовій площині, при цьому недостатньо дослідженими залишаються економічні аспекти його визначення і стягнення.

Метою статті є уточнення дефініцій „податковий борг” і „адміністрування податкового боргу” як економічних категорій, оцінка стану управління податковим боргом в Україні.

Законодавство України визначає податкове зобов'язання [7] як зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та у строки, визначені законодавством. Податковий борг (недоїмка) - податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеня,

нарахована на суму такого податкового зобов'язання. Податкова застава - спосіб забезпечення податкового зобов'язання платника податків, не погашеного у строк. Але таке зобов'язання має назву „податковий борг”, тому логічніше було би визначити податкову заставу як спосіб забезпечення податкового боргу.

Кириченко В.В. висловлює критичне ставлення до впровадження в податкове законодавство України терміну „податкове зобов'язання”, що зумовлено невідповідністю назви і змісту. Змістом даного терміну є певна грошова сума, що підлягає сплаті платником до відповідного бюджету або державного цільового фонду у вигляді податку чи збору. Сплата податку чи збору не може передбачати виникнення будь-яких зобов'язальних відносин, оскільки самі платежі є безоплатними і безповоротними [8, с.8].

Вважаємо, що у цьому випадку має місце неврахування відмінностей юридичного і економічного значень терміну „зобов'язання”. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 „Баланс” зобов'язання - заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди [9]. Тому використання терміну „зобов'язання” щодо податків цілком доречно, але не у сполученні „податкове зобов'язання”, а „зобов'язання зі сплати податків, зборів, обов'язкових платежів”. Отримані висновки лише підтверджуються логікою подальших міркувань автора, яка визначає обов'язок (а не зобов'язання) зі сплати податків і зборів є однією зі складових податкового обов'язку [8, с.14]. Способи забезпечення його виконання поділяються на загальноправові та спеціальні: (податкова застава, податкова порука, адміністративний арешт активів платників податків та пеня). Спрямованість впливу спеціальних забезпечувальних заходів обмежується лише виконанням обов'язку зі сплати податків і зборів. Невиконання або неналежне виконання платниками податків інших обов'язків має бути підставою застосування штрафних санкцій.

На відміну від наведеної вище думки Позняков С. не спростовує доцільність використання поняття „податкове зобов'язання”, яке як і податкова застава, містить ознаки цивільно-правового інституту зобов'язального права [10]. Податкова застава, податкова порука та адміністративний арешт активів платника податків є видами забезпечення виконання податкового зобов'язання, які виконують забезпечувальну функцію. Арешт активів також несе у собі фіскальну функцію і тому є виключним способом забезпечення можливості погашення його податкового боргу. Але цитований автор не вказує серед способів забезпечення подат-

кового зобов'язання пеню, яка виконує стимулюючу та ком пенсаційну функції. Стягнення податкового боргу платників податків він розглядає другим адміністративно-процесуальним етапом адміністрування податкового боргу [11, с.11], яке визначає як підгалузь податкового адміністрування. Його сутністю є процесуальна діяльність публічно-правового характеру, як з боку податкових боржників, так і уповноважених державних органів, які у межах своєї компетенції зобов'язані запобігати виникненню податкового боргу платників податків, здійснювати контроль за його погашенням і застосовувати виконавчо-примусові заходи щодо стягнення. Вважаємо, що застереження щодо запобігання виникнення податкового боргу є зайвим у визначенні його адміністрування, оскільки це – завдання податкового контролю. З цієї ж причини дискусійним є поділ адміністрування податкового боргу на дві частини: перша - контроль за погашенням податкового боргу, під час якого органом ДПС України проводяться заходи, передбачені податковим законом з метою відновлення порушеного права, визначення джерел активів податкового боржника і погашення податкового боргу; друга - стягнення податкового боргу платників податків, під час якої проводиться комплекс державних примусово-виконавчих заходів щодо забезпечення погашення податкового боргу, що здійснюються органами стягнення в порядку і у межах компетенції, встановленої законодавством [11, с.12]. Виділені частини чітко не розмежовані, оскільки містять комплекс взаємозв'язаних контрольно-примусових процедур.

Бортняк В.А. виділяє окремі визначення поняття податкового боргу з юридичної точки зору: 1) це – сума фактичної заборгованості суб'єкта господарювання, що виникла внаслідок невиконання податкових зобов'язань перед державними та місцевими органами влади за певний звітний період; 2) це – борг, що виник у процесі вирішення спірних питань, пов'язаних з приводу добровільної сплати чи примусового стягнення суми податкового боргу фізичними і юридичними особами, які є платниками податків, та органами державної виконавчої влади України; 3) це – результат систематичного чи одноразового невиконання зобов'язань щодо сплати податкових платежів і зборів суб'єктами оподаткування перед державою [12, с.9]. З економічної точки зору принципів відмінностей між дефініціями 1) (якщо у ній слово „суб'єкт господарювання” замінити на „суб'єкт оподаткування” і 3) не існує, оскільки має факт несвочасного виконання зобов'язань зі сплати податків. Однак, наведені підходи можна використати під час розподілу платників податків за рівнем ризику: за розміром сум, причинами виникнення податкового боргу, регул ярністю його виникнення.

Під механізмом стягнення податкового боргу автор визначає комплекс адміністративно-правових заходів, заохочення платників податків до своєчасної сплати коштів до бюджетів або державних цільових фондів у порядку та у строки, визначені законодавством України [12, с.11], але це визначення більше належить до податкових зобов'язань, оскільки своєчасне їх погашення не призводить до виникнення податкового боргу. Виділені далі елементи краще описують механізм стягнення податкового боргу: а) встановлення місця перебування боржника, направлення податкової вимоги; б) проведення з ним співбесіди; в) можливе розстрочення (відстрочення) сплати податків та інших платежів; г) аналіз активів боржника; д) податкова застава; е) реалізація майна, що перебуває у податковій заставі; є) застосування адміністративного арешту активів платника податків; ж) зупинення операцій на банківських рахунках боржника та його дебіторів; з) стягнення податкового боргу у відповідному порядку; і) погашення податкового боргу у разі реорганізації чи ліквідації платника податків – боржника; и) застосування процедури банкрутства. Але не очевидно, як застерігає автор, що кожна з перелічених мір по стягненню податкового боргу є більш жорсткою порівняно з попередньою стосовно боржників. Подія є) має передувати е), подія ж) може бути альтернативою події д).

Продаж активів, що перебувають у податковій заставі здійснюється, коли заходи з погашення податкового боргу не дали позитивного результату. Враховуючи сучасну стратегію налагодження партнерських стосунків між носіями податкових зобов'язань і податковими органами з наданням переваг платникам податків у виборі методів узгодження виконання податкових зобов'язань, законодавці передбачили подолання можливої тимчасової платіжної неспроможності значної частини платників-боржників шляхом реструктуризації їх податкової заборгованості [13].

Відповідно ст. 14 Закону України [7] розстроченням податкових зобов'язань є надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань без урахування сум пені під проценти. Відстроченням податкових зобов'язань є перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань платника податків без урахування сум пені під проценти. Підставою для розстрочення податкових зобов'язань платника податків є надання ним достатніх доказів щодо існування загрози виникнення податкового боргу, а також економічного обґрунтування, яке показує про можливість погашення податкових зобов'язань та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться

зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків. Підставою для відстрочення податкових зобов'язань платника податків є надання ним достатніх доказів щодо дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення податкового боргу та/або банкрутства такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке доводить можливість погашення податкових зобов'язань та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

Стаття 10 Закону України [14] визначає порядок реструктуризації заборгованості за енергоносії. Державним, комунальним підприємствам, а також господарським товариствам, у статутних фондах яких частка держави становить більше, ніж 50 відсотків, які відносяться до підприємств паливно-енергетичного комплексу та внесені до Реєстру, дозволяється без отримання додаткових погоджень з державними органами, уповноваженими управляти зазначеними підприємствами, за взаємною згодою, провести реструктуризацію кредиторської та/або дебіторської заборгованостей терміном до десяти років з дати укладення відповідних договорів про реструктуризацію заборгованості з відстрочкою погашення заборгованості до двох років дії таких договорів та сплатою протягом наступних років щомісячно рівними частками.

Стаття 36 Закону України [15] визначає порядок укладення мирової угоди. Органи державної податкової служби та інші державні органи, які здійснюють контроль за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), зобов'язані та час укладення мирової угоди погодитися на прощення (списання) всієї заборгованості по сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів), яка виникла у строк, що передував двом повним календарним рокам до дня подання заяви про порушення справи про банкрутство до арбітражного суду та на прощення (списання) частини заборгованості чи її розстрочку (відстрочку) до шести років, яка виникла у строк протягом двох останніх перед днем подання заяви про порушення справи про банкрутство до арбітражного суду календарних років. Зазначену мирову угоду підписує керівник відповідного органу державної податкової служби за місця розташування боржника.

Станом на 01.01.2008 р. надано 1619 відстрочок (розстрочок) на суму 6265,3 млн. грн. (рис. 1).

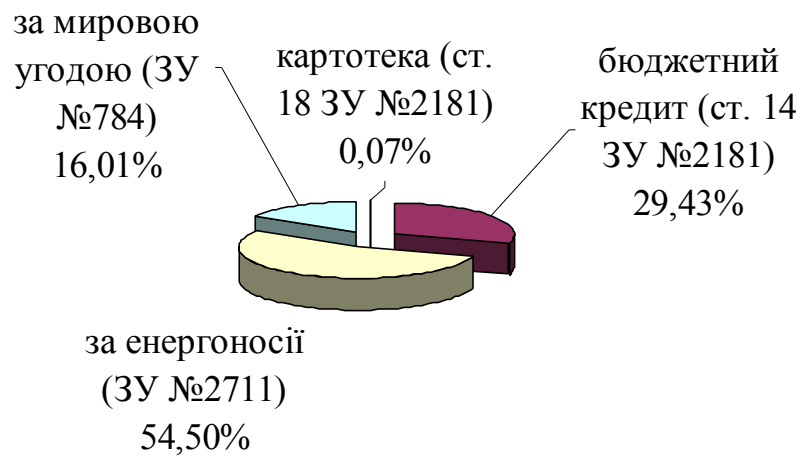


Рис.1. Структура відстрочених (розстрочених) платежів, термін сплати яких на 01.01.2008 р. не настав, за нормативними актами, що їх регламентують

Найбільша питома вага відстрочених (розстрочених) платежів припадає на підприємства паливно-енергетичного комплексу (54,5%), а також підприємства, які мають відповідні згідно із Законом України „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”.

Коли зобов'язання суб'єкта господарювання перейшли в статус податкового боргу, підприємство має ще близько 70 днів для виправлення ситуації. Лише після закінчення цього терміну податкові органи розпочинають процедуру щодо стягнення боргу за рахунок активів такого підприємства. Проте, як показує практика, для більшості суб'єктів господарювання для погашення податкового боргу достатньо перших 30 днів. За

статистикою, ще до моменту отримання другої податкової вимоги, тобто протягом місяця, четверо з кожних п'яти боржників розраховуються з державою [16]. Якщо ситуація настільки кризова, що платник не в змозі самостійно розрахуватися з боргами перед бюджетом, і його господарська діяльність не поліпшує фінансового стану, в таких випадках справді ініціюється процедура банкрутства. В Україні проходять процедуру банкрутства близько 1% від усіх суб'єктів господарювання - переважно ризикоорієнтовані підприємства гуртово-роздрібною торгівлі недержавної форми власності.

Таблиця 1

Динаміка абсолютних і відносних показників податкового боргу в Україні і Донецькій області

Рік	Україна						Донецька область			
	ВВП, млн. грн.	млн. грн.			питома вага у ВВП, %		млн. грн.		Питома вага, %	
		податковий борг	переплата	сальдо, (4)-(5)	податкового боргу	сальдо	податковий борг	переплата	у податковому борзі	у переплаті
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
2000	170070	10069,3	7297,4	-2771,9	5,92	-1,63	1233,3	1083	12,25	14,84
2001	204190	6314,9	10427,2	4112,3	3,09	2,01	551,7	1214,3	8,74	11,65
2002	225810	14703,8	11810,3	-2893,5	6,51	-1,28	971	1406,1	6,60	11,91
2003	267344	14130,9	12840,4	-1290,5	5,29	-0,48	710,8	1736,8	5,03	13,53
2004	345113	8888,7	10244,2	1355,5	2,58	0,39	588,3	1441,9	6,62	14,08
2005	441452	9418,4	12100,1	2681,7	2,13	0,61	911,1	2108,8	9,67	17,43
2006	544153	8612,4	14928,6	6316,2	1,58	1,16	800,5	1386,5	9,29	9,29
2007	720731	7806,4	17757,1	9950,7	1,08	1,38	689,9	664,2	8,84	3,74
2008	949864	6340,1	27751,4	21411,3	0,67	2,25	493,6	3524	7,79	12,70

Надходження за рахунок вжиття органами ДПС заходів з погашення податкового боргу у 2007 р.

Показник	Україна			Донецьк		
	Кількість, од.	Сума, млн. грн.	Питома вага у надходженнях, %	Кількість, од.	Сума, млн. грн.	Питома вага у надходженнях, %
Направлено податкових вимог платникам податків	582576	4566,3	100	27617	397,9	100
Загальна сума надходжень до зведеного бюджету		8834,1	193,46		352,4	88,56
Стягнення податкового боргу у позасудовому порядку	65854	487	10,67	7199	106,1	26,66
- платіжними вимогами з рахунків боржників	2233	1,8	0,04	887		0,00
- за рахунок вилучення готівкових коштів	58861	86,1	1,89	5827	9,1	2,29
- сума описаного майна		5062,9	110,88		409,5	102,92
- від реалізації заставних активів		399,1	8,74		97	24,38
податковими органами	886	103,9	2,28	85	5,8	1,46
платниками за погодженням з податковими органами	3874	295,2	6,46	400	91,2	22,92
Стягнення податкового боргу у судовому порядку	5193	937,4	20,53	363	36,2	9,10
- за рахунок звернення стягнення на майно боржника у судовому порядку	3263	80,9	1,77	243	5,6	1,41
- за рахунок підприємств, що перебувають у процедурі банкрутства	1930	856,5	18,76	120	30,6	7,69
Надходження внаслідок застосування адміністративного арешту активів	1917	213,2	4,67	229	19,8	4,98

З огляду на різницю у стадіях податкового адміністрування, існуючі на практиці проблеми кваліфікації незаконних дій із заставленими активами, відповідний зарубіжний досвід і встановлену суть діянь, спроможних дезорганізувати забезпечувальні інститути податкової застави та адміністративного арешту, Дудоров О.О. пропонує взяти під спеціальну кримінально-правову охорону встановлений порядок, призначений забезпечувати погашення податкового боргу [17]. Автор вважає, що уточнення меж кримінальної відповідальності за податкові правопорушення має здійснюватись у законодавчому порядку з урахуванням того, що вказані правопорушення можуть бути вчинені не лише платниками податкових внесків і заподіювати шкоду державі на різних етапах податкового адміністрування.

У табл. 1 наведено динаміку абсолютних і відносних показників податкового боргу в Україні і Донецькій області. У статистичних збірниках ДПА вживається терміни „податковий борг за податковим зобов'язанням” [18]. Вважаємо це тавтологією. Протягом 2000-2008 рр. податковий борг в Україні скоротився з 10069,3 млн. грн. до 6340,1 млн. грн., а вартість переоплати збільшилася з 7297,4 млн. грн. до 27751,4 млн. грн. Питома вага податкового боргу у ВВП скоротилася з 5,92% до 0,67%. Сальдо переоплати і податкового боргу у 2004 р. змінило знак з від'ємного на додатний. Якщо у 2000 р. перевищення податкового боргу над переоплатою становило 2771,9 млн. грн. або 1,63% ВВП, то у 2008 р. перевищення переоплат над податковим боргом досягло 21411,3 млн. грн. або 2,25% ВВП. За аналізований період питома вага Донецької області у податковому борзі по країні скоротилася з

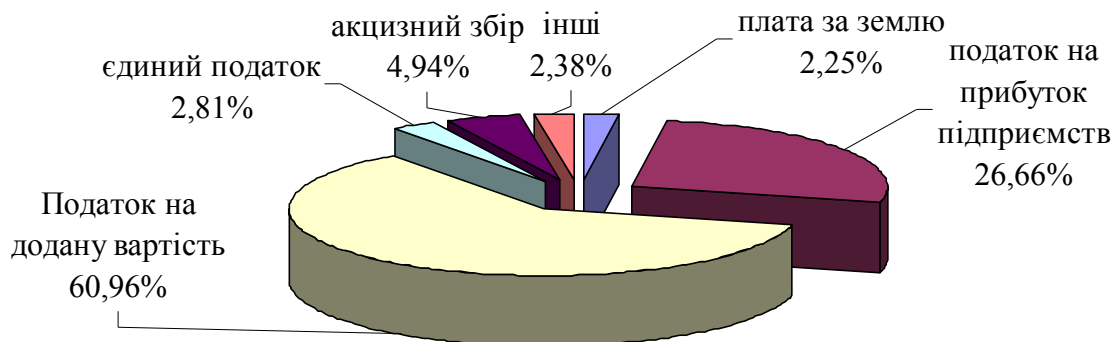


Рис.2. Структура сальдо переplat і податкового боргу у розрізі окремих видів податків станом на 01.01.2008 р.

12,25% до 7,79%, а у переплатах меншими темпами – з 14,84% до 12,7%. По Україні у цілому переplати перевищують податковий борг у 4,37 разів, а у Донецькій області – у 7,14разів.

Основну питому вагу у структурі сальдо переplat і податкового боргу (рис.2) займають ПДВ (60,96%) і податок на прибуток підприємств (26,66%). На частку акцизного збору припадає 4,94%, єдиного податку 2,81%, плати за землю 2,25%. Усі інші податки становлять лише 2,38%.

У табл. 2 наведено надходження за рахунок вжиття органами ДПС заходів з погашення податкового боргу. У 2007 р. в Україні було направлено платникам податків 582,6 тис. податкових вимог на суму 4566,3 млн. грн., в Донецькій області – 27,7 тис. податкових вимог на суму 397,9 млн. грн. Сума описаного майна покриває виставлені вимоги. У позасудовому порядку, в основному від реалізації заставних активів, по Україні стягнуто 487

млн. грн., або 10,67% виставлених вимог, у Донецькій області – 106,1 млн. грн. бо 26,66%.

На стягнення податкового боргу у судовому порядку по Україні і Донецькій області припадає відповідно 20,53% і 9,1%, переважають надходження від підприємств, що перебувають у процедурі банкрутства. Надходження внаслідок застосування адміністративного арешту активів становлять по Україні і Донецькій області приблизно однаковий рівень – відповідно 4,67% і 4,98%.

Перелік описаного майна та продукції, що перебуває у податковій заставі, у розрізі регіонів, а також інформацію про реалізацію заставного майна вартістю більше 1 млн. грн. розміщено на офіційному сайті ДПА України (табл. 3). У 2009 р. було реалізовано такого майна на суму 5736 тис. грн. За виключенням комплексу нежитлових приміщень у м. Ровеньки, ціна реалізації збігається з вартістю за експертною оцінкою.

Таблиця 3

Інформація про факти реалізації майна вартістю понад 1 млн. грн. податковими органами у 2009 р.

Назва області	Назва ДПС	Назва підприємств, активи якого реалізовано	Найменування майна	Одиниця виміру	Кількість	Вартість за експертною оцінкою, або відпускна ціна, тис. грн.	Ціна реалізації, тис. грн.
ДПА у м. Києві	ДПС у Шевченківському районі м. Києва	ТОВ „Чібо Україна”	Дебіторська заборгованість ТОВ „Спарк ЛТД”	тис. грн.	1300,0	1300,0	1260,0
ДПА в Луганській області	ДПС у м. Ровеньки	ДП „Ровеньки-антрацит”	Комплекс нежитлових приміщень загальною площею 6797,2 кв.м.	шт.	1,0	3509,9	1760,0
ДПА в Луганській області	Антрацитівська ОДПС	ДП „Антрацит”	Вугільна продукція марки АШ (збагачений).	тонн	1722,0	1000,0	1000,0
ДПА в Луганській області	ДПС у м. Свердловську	ДП „Свердловськ-антрацит”	Недіючий породний відвал, 1969 р. пуску	куб. м.	13000000,0	1716,0	1716,0
Разом							5736

Щорічно місцеві податкові адміністрації з залученням органів, що вилучають та обліковують майно, визначають на конкурсній основі торговельні підприємства, яким доручатиметься реалізація майна, з обов'язковим занесенням їх до Єдиного реєстру торговельних підприємств, який ведеться цими адміністраціями [19]. Його формування здійснюється обласними державними податковими адміністраціями згідно з вимогами Методичних рекомендацій [20]. До Єдиного реєстру можуть бути включені будь-які суб'єкти господарювання незалежно від форми власності, що мають право здійснювати реалізацію майна шляхом проведення прилюдних торгів (аукціонів) і (або) право здійснювати операції з нерухомістю в порядку, передбаченому законодавством, а також ті, що мають відповідні ліцензії, які б забезпечували найбільш повний комплекс послуг з реалізації безхазяйного та іншого майна, що перейшло у власність держави. Дані реєстру оприлюднені на офіційному сайті ДПА [21].

За результатами засідання Конкурсної комісії ДПА України із визначення уповноважених бірж з продажу активів, що перебувають у податковій заставі, право на організацію біржових торгів та аукціонів з продажу заставлених активів у 2009-2011 роках отримали 48 товарних бірж України.

Перелік бірж розміщено на офіційному сайті ДПА України у рубриці „Реалізація заставного та безхазяйного майна”, підрубриці „Перелік товарних бірж, яким відповідно до результатів конкурсу надані ДПА України повноваження з продажу активів, що перебувають у податковій заставі, в 2009-2011 роках” [22]. До цього переліку увійшли 5 бірж м. Донецька: Донецька товарна біржа, Товарна біржа „Південний Схід”, Донецька біржа „Партнер”, Донецька універсальна товарна біржа, Товарна біржа „Донбас”.

Проведення конкурсу дозволило якісно оновити та розширити склад організаторів і учасників біржового ринку заставленим, а також безхазяйним майном, що перейшло у власність держави.

Таким чином, проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки:

1. Податковий борг пропонується визначити як зобов'язання з узгоджених між сторонами податкових відносин податків, зборів, обов'язкових платежів, не сплачене у встановлений строк, а також штрафи і пеня, нараховані на суму такого податкового зобов'язання. На відміну від існуючих ця дефініція враховує зміст національних стандартів бухгалтерського обліку і чітко відділяє основне зобов'язання від заходів покарання за порушення фінансової дисципліни. Податкову заставу необхідно визнати способом забезпечення податкового боргу.

2. Спеціальні забезпечувальні заходи (податкова застава, податкова порука, адміністративний арешт активів платників податків та пеня) мають обмежуватися лише виконанням обов'язку зі сплати податків і зборів. Підставою застосування штрафних санкцій мають бути невиконання або неналежне виконання платниками податків інших обов'язків: щодо взяття на облік в органах державної податкової служби, реєстрації у відповідних державних реєстрах платників податків, а також в органах державних цільових фондів; щодо ведення податкового обліку (обліку об'єктів оподаткування); щодо подання податкової звітності.

3. Адміністрування податкового боргу пропонується визначити як форму комплексної системної організації контрольно-виконавчих процедур стягування податкового боргу, засновану на поєднанні примусових методів і врахуванні об'єктивних причин його виникнення, а також суб'єктивних ініціатив платників податків. На відміну від існуючих ця дефініція передбачає застосування не лише загально-правових і спеціальних забезпечувальних і компенсаційних заходів, але і узгодження виконання податкових зобов'язань між платником податків і податковими органами шляхом їх реструктуризації.

4. Проведений аналіз стану адміністрування податкового боргу в Україні дозволяє дійти таких висновків: починаючи з 2000 р. спостерігається чітко виражена тенденція до скорочення його абсолютного рівня і відносно до ВВП, розмір відстрочок (розстрочок) зі сплати податків (6265,3 млн. грн.) зіставний з розміром податкового боргу (6340,1 млн. грн.), основна його питома вага припадає на паливно-енергетичний сектор. На рівні економіки у цілому має місце авансове фінансування бюджетної сфери з боку платників податків, оскільки переоплати у сумі 27751,4 млн. грн. значно перевищують і податковий борг, і суму реструктуризованих податкових зобов'язань. Саме цим можна пояснити виникнення терміну офіційних статистичних матеріалів „податковий борг за податковими зобов'язаннями”, який є тавтологією. Він відрізняє податковий борг платників податків від податкового боргу держави.

5. Податковий борг в Україні повністю забезпечений податковою заставою. Найбільш ефективними є позасудові заходи з погашення податкового боргу, а також за рахунок підприємств, що перебувають у процедурі банкрутства. Діяльність податкових органів у сфері продажу заставного майна є досить прозорою і добре висвітлюється на офіційному сайті. Особливу роль у адмініструванні податкового боргу мають торговельні підприємства, які виконують функцію реалізації заставного майна.

Метою подальших досліджень є розробка пропозицій з удосконалення адміністрування найбільших бюджетоформуючих податків – ПДВ і податку на прибуток підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про додаткові заходи щодо мобілізації доходів бюджету у другому півріччі 2009 року: Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17.07.09р. № 837-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=837-2009-%F0>
2. Тарасенко В. Нерухомість у податковій заставі: нюанси продажу [Текст] / В. Тарасенко // *Баланс*. – 2007. - № 24 (670). – С.4-5.
3. Колянковський Т. Загрожує податкова застава? Скаржтеся! [Електронний ресурс] / Т. Колянковський // *Дебет-Кредит*. – 2003. - № 47. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid01092.html>
4. Поліщук О. Чи можуть перебувати активи платника податків у податковій заставі під час дії мораторію на задоволення вимог кредиторів? [Електронний ресурс] / О. Поліщук // *Юр.газета*. – 2005. - №18(54). – Режим доступу: <http://www.yur-gazeta.com/oarticle/1791/>
5. Згурський О. Податкова застава: особливості оподаткування [Електронний ресурс] / О. Згурський // *Дебет-кредит*. – 2004. - № 17. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/3cid0263.html>
6. Угринчук Г. Реформування інституту податкової застави [Електронний ресурс] / Г. Угринчук // *Юр.газета*. – 2004. - №16(28). – Режим доступу: <http://www.yur-gazeta.com/oarticle/998/>
7. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 р. №2181-III // *Відомості Верховної Ради України*. - 2001. - №10. - Ст.44.
8. Кириченко В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 [Текст] / В.В. Кириченко ; Нац. акад. держ. податк. служби України. - Ірпінь, 2005. - 20 с.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 „Баланс”: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO2.aspx>
10. Позняков С. Сутність інституту податкової застави [Електронний ресурс] / С. Позняков // *Науковий вісник національної академії ДПС*. - 2004. - №4 (26). – Режим доступу: [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/4\(26\)/Opodatp/oznyakov.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/4(26)/Opodatp/oznyakov.php)
11. Позняков С.П. Адміністративно-правовий режим детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 [Текст] / С.П. Позняков; Нац. акад. держ. податк. служби України. - Ірпінь, 2007. - 21 с.
12. Бортняк В.А. Механізм стягнення податкового боргу (адміністративно-правовий аспект): автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 [Текст] / В.А. Бортняк; Нац. ун-т держ. податк. служби України. - Ірпінь, 2008. - 18 с.
13. Форостовець В.А. Проблеми правового регулювання та організації виконання податкових зобов'язань платників [Електронний ресурс] / В.А. Форостовець // *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. – 2001. - №4. – Режим доступу: http://mndc.naiua.kiev.ua/Gurnal/4text/4_29.htm
14. Про заходи, спрямовані на забезпечення сталого функціонування підприємств паливно-енергетичного комплексу: Закон України від 23.06.2005 № 2711-IV // *Відомості Верховної Ради України*. – 2005. - №33. - Ст.430.
15. Про внесення змін до Закону України „Про банкрутство”: Закон України від 30.06.1999 № 784-XIV // *Відомості Верховної Ради України*. – 1999. - №42-43. - Ст.378.
16. Чмерук М. Податкова не зацікавлена у банкрутстві платника податків [Електронний ресурс] / М. Чмерук // *Вісник податкової служби України*. – 2009. – №3. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/article/one/Dyrektor_D47138.html
17. Дудоров О.О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України: Автореф. дис... д-ра юрид. наук: 12.00.08 [Текст] / О.О. Дудоров; Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. - К., 2007. - 34 с.
18. Діяльність державної податкової служби України за 2007 рік: Статистичний бюлетень. – К.: ДПА України. – 166 с.
19. Про Порядок обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави, і розпорядження ним: Постанова Кабінету міністрів України від 25 серпня 1998 р. № 1340 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
20. Методичні рекомендації щодо взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України під час роботи з безхазяйними речами та майном, що переходить у власність держави: наказ ДПА України від 21.07.2008 № 482 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sevnalog.gorodok.info/files/Metod_rec.doc
21. Єдиний реєстр суб'єктів господарювання, яким надається право реалізації та зберігання безхазяйного та іншого майна, що переходить у власність держави станом на 20 липня 2009 р.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=210668&cat_id=73087

22. Перелік товарних бірж, яким відповідно до результатів конкурсу надані ДПА України

повноваження з продажу активів, що перебувають в податковій заставі, в 2009-2011 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=82033&cat_id=73086

УДК: 339.31:330.322

Городня Т. А.

ДІАГНОСТИКА ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ПРИВАБЛИВОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

У статті висвітлено питання проблем діагностики інвестиційної привабливості підприємств, досліджено послідовність та структурний зміст методики діагностики інвестиційної привабливості, приділено увагу показникам фінансової надійності підприємства, виокремлено певні фактори діагностики інвестиційної привабливості підприємств, показано модель діагностики інвестиційної привабливості, що проводиться за узагальнюючим показником рейтингової оцінки по кожному підприємству.

Ключові слова: діагностика, інвестиційна привабливість, рейтингова оцінка, фінансова надійність, інвестиції

Gorodnja T. A.

DIAGNOSTICS OF INVESTMENT ATTRACTIVENESS OF ENTERPRISES

The question of problems of diagnostics of investment attractiveness of enterprises is reflected in the article, explored sequence and structural maintenance of method of diagnostics of investment attractiveness, attention is spared to the financial reliability of enterprise indexes, the certain factors of diagnostics of investment attractiveness of enterprises are selected, the model of diagnostics of investment attractiveness which is conducted after the summarizing index of rating estimation on every enterprise is shown.

Keywords: diagnostics, investment attractiveness, rating estimation, financial reliability, investments

Вступ. Проблема зниження інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств, ділової активності та дестабілізація національної економіки в умовах фінансово-економічної кризи є достатньо актуальними й пріоритетними завданнями для вирішення як на макро-, так і на мікрорівнях та під час формування інвестиційної політики.

Проблеми інвестицій в економіці завжди займали центральне місце в економічній науці. Це пов'язано з тим, що інвестування є базовим процесом розширеного відтворення та вирішення сучасних проблем вітчизняної економіки, що, насамперед, впливає на соціально-політичний стан країни. Високий рівень інвестиційної привабливості гарантує стабільне надходження інвестицій в країну, що гарантує додаткові надходження до бюджету держави, поліпшенню соціального середовища в країні.

Метою роботи є узагальнення існуючих підходів до діагностики та визначення інвестиційної

привабливості підприємства, а також розробка напрямів удосконалення методик її оцінювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Науковий інтерес до проблеми діагностики інвестиційної привабливості підприємства змушує звернутися до аналізу накопиченого теоретичного матеріалу. У роботах А.О. Азарова [1], Т.М. Власюка [2], Г.С. Мерзликіної, Л.С. Шаховської, Л.Д. Ревуцко та ін. розроблено підходи до оцінки виробничого, економічного і фінансового потенціалу. Однак отримані результати не були спрямовані на рішення проблеми оцінки бізнесу як фактора діагностики та підвищення інвестиційної привабливості суб'єкта господарювання, а також висвітлено методику оцінки інвестиційної привабливості та ефективності інвестиційних проектів.