

УДК 336.225.6

Фільо М. М.

Тернопільський національний економічний університет

## ПОДАТКОВІ ВТРАТИ ТА ПОДАТКОВІ РОЗРИВИ: МОЖЛИВОСТІ ІДЕНТИФІКАЦІЇ

У статті досліджено сутності податкових втрат та податкових розривів. На основі наведених зарубіжних методів визначення податкових розривів розраховано обсяги податкових втрат бюджету за структурними елементами. Встановлено, що найбільшу частку податкових надходжень держава втрачає внаслідок тіньової економіки. Визначено, що для зменшення обсягів податкових втрат та подолання їх наслідків потрібен системний підхід в економічній, фінансовій та політичній сферах.

**Ключові слова:** податкові втрати, податкові розриви, тіньова економіка, податкові надходження, фінансові інститути, фінансова безпека.

**Постановка проблеми.** Трансформаційні процеси в економіці України відбуваються на тлі внутрішньої нестійкості, що проявляється у нестабільності платіжного балансу та дефіциті державного бюджету. Масштабні податкові втрати бюджету тиснуть на державні фінанси і загрожують фінансовій безпеці країни. Їх обсяги та прогресивна динаміка є одним із факторів складного соціально-економічного і політичного становища держави. Значні обсяги податкових втрат, поряд з іншими негативними чинниками, призводять до зменшення надходжень податків та зборів, скорочення розмірів ВВП, порушення макроекономічної та фінансової стабільності, неспроможності держави виконувати свої функції, зростання обсягів корупції, криміналізації економіки тощо. Податкові втрати та податкові розриви негативно впливають на економічний та соціальний розвиток держави. Тому актуальним є дослідження особливостей податкових втрат і податкових розривів, що сприятиме побудові ефективної податкової системи, досягненню належного рівня фінансової безпеки та усуненню наявних проблем.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Фінансова наука визначила різні напрямки дослідження проблеми податкових втрат. Зокрема, вивченню питання податкових втрат як наслідку уникнення та ухилення від оподаткування присвячено праці вітчизняних учених В. Андрущенко [1], В. Вишневецького [2], О. Десятнюк [3], Ю. Іванова [4], А. Крисоватого [4], Л. Сідельникової [5] та ін. Серед зарубіжних авторів значний внесок у розроблення теорії податкових втрат і податкових розривів здійснили такі науковці: Г. Беккер [6], Дж. Б'юкенен [7], Р. Масгрейв [7], Е. де Сото [8], Дж. Стігліц [9], Е. Тодер [10] та ін.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Проведений аналіз праць вітчизняних і зарубіжних учених свідчить про недостатнє опрацювання проблеми сутності податкових втрат та податкових розривів, що спричинено недооцінкою загроз з боку ефективності реалізації податкової політики та фінансової безпеки держави.

**Мета статті.** Дослідження податкових втрат супроводжується проблемою визначення економічної сутності цього поняття. Оскільки у вітчизняній практиці досі не розроблено методики оцінювання податкових втрат, то метою статті є дослідження зарубіжної методики аналізу такого явища як «податковий розрив» та можливості його ідентифікації з податковими втратами.

**Виклад основного матеріалу.** В сучасних умовах в Україні надзвичайно значимую роль державних інститутів та фіскалі в регулюванні економічних відносин. Зростання обсягів податкових втрат – проблема, що тісно пов'язана з питаннями забез-

печення ефективної реалізації податкової політики держави. Тому в розв'язанні проблеми сталого розвитку держави важливу роль відіграє дослідження теоретичних засад формування інституційного середовища протидії податковим втратам. Це потребує насамперед визначення соціально-економічної сутності податкових втрат. Під сутністю розуміють зазвичай те найголовніше, що характеризує предмет, їх внутрішню і найважливішу сторону, глибинні процеси, які в них відбуваються. Пізнання сутності явищ та предметів є найголовнішим завданням наукового дослідження.

Етимологічно поняття «втрата» у різних мовах пов'язується зі збитками, витратами, шкодою, втрачанням чого-небудь. Аналіз законодавчих і наукових джерел свідчить про обмеженість та недостатність вивчення зазначеної проблеми. Термін «податкові втрати» часто ототожнюють з податковими витратами чи видатками. Наприклад, фінансово-економічний словник А. Загороднього визначає термін «податкові втрати» як втрати держави у зв'язку з наданням податкових пільг, передбачених законом; натомість податкові витрати – це витрати суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язані зі сплатою податків [11, с. 171].

У дослідженні «Податкові витрати у країнах ОЕСР», яке робоча група під керівництвом економіста Б. Андерсона проводила у 2010 р., визначено, що податкові витрати («tax expenditures») – це положення податкового законодавства, регулювання чи практики, які дають змогу зменшити або відтермінувати сплату податків для певної частини населення чи платників податків, що викликають відхилення від еталонної структури податку [12]. Тобто для уряду податкові витрати є зменшенням доходів, а для платників податків – зниженням податкової відповідальності. У цьому дослідженні обсяги податкових витрат розраховані методом втраченого доходу як суми податків, що були б сплачені за відсутності податкових пільг.

Вчені Інституту економічних досліджень та політичних консультацій дали визначення податкових видатків: «Податкові видатки включають всі види податкової політики, що призводить до втрат бюджетних надходжень» [13, с. 7]. До них зараховують податкові пільги, а також податкові кредити та відтермінування сплати податків для різних видів економічної діяльності. Подібного бачення дотримується вітчизняний науковець В. Таращенко, який стверджує, що всі статті, які є відхиленням від чинної системи оподаткування, – це податкові витрати [14, с. 23]. Такі трактування певною мірою подібні до визначень податкових затрат, під якими професор А. Крисоватий розуміє зниження податкових надходжень через податкові пільги [15, с. 51]. Однак, на нашу думку, такі ви-

значення податкових витрат та витрат є вузькими та несповна відображають сутність цих явищ.

Отже, податкові втрати не слід ототожнювати з витратами, оскільки податкові витрати – це обов'язкові та необхідні затрати держави, викликані наданням податкових пільг, списанням податкового боргу, відтермінуванням сплати податкових платежів тощо. Тоді як податкові втрати – це сума податкових надходжень, яку недоотримає держава у зв'язку з неефективністю реалізації податкової політики та порушенням суб'єктами господарювання норм податкового законодавства.

У контексті цього дослідження доцільно розглянути таке поняття як «податковий розрив», що його широко використовують зарубіжні науковці. Податковий розрив («tax gap») – це різниця між податками і зборами, що повинні сплатити платники, і тими платежами, які фактично надійшли до бюджету. Американський дослідник Е. Тодер трактує податковий розрив як різницю між відповідальністю податкоплатників щодо сплати платежів відповідно до законодавства та сумою податків, які добровільно і своєчасно сплачені. Як вважає науковець, до цього поняття належать три складові: незареєстрована діяльність, зниження податкових платежів та несплата податків і зборів [10, с. 1].

Австралійські дослідники Дж. МакМанус та Н. Уоррен зазначили: «податковий розрив – це різниця між теоретичною податковою відповідальністю згідно із законодавством і фактично зібраними доходами. Джерела податкових розривів різноманітні та складні, до них можуть належати: тіньова економіка, нелегальна діяльність, безнадійні податкові борги, ненавмисні помилки тощо. Незадоволення урядом та його видатками, складність податкового законодавства, апатія і корупція є причинами невиконання платниками своїх обов'язків та призводять до податкових розривів» [16, с. 61].

Управління податків і митних зборів (HMRC) Великобританії дає таке визначення податковим розривам: «Податковий розрив вимірюється сумою податків, які в підсумку не змогли зібрати, або сумою невиконаних недотримань законодавства» [17, с. 5]. Зокрема, до податкових розривів HMRC зараховує суми ухилення та уникнення від сплати податків, а також податкових платежів, що вони можуть виявити у рамках своєї контрольної роботи. При цьому незалежна міжнародна асоціація «Мережа податкового правосуддя» (Tax Justice Network, TJN) зазначила, що податкові розриви – це складне явище, яке значно впливає на стабільність доходів країни, соціальну справедливість, рівень життя населення, корпоративну відповідальність тощо [18, с. 12].

Дж. Вайт, директор Департаменту податкових питань Рахункової палати США, дотримується дещо іншої думки та зараховує до податкових розривів навмисне заниження доходів за допомогою участі у «податкових притулках» та різних схемах, що дають змогу уникнути сплати податків. На його думку, доходи, отримані незаконним шляхом, та різноманітні форми шахрайства не належать до податкових розривів [19, с. 3].

Служба внутрішніх доходів США почала вимірювання податкових розривів у 1980-х рр. Як показують дослідження, податковий розрив – це сума податків і зборів, яка встановлена відповідно до законодавства, але несплачена своєчасно та в повному обсязі [20, с. 3].

Висловлене дає підстави припустити, що зміст податкових розривів дещо схожий із сутністю податкових витрат. На нашу думку, недолік трактувань податкових розривів полягає в тому, що більшість науковців обмежують їх тільки сумою податків, які не надійшли до бюджету внаслідок уникнення сплати податків. Оскільки у вітчизняній практиці досі не розроблено методики оцінювання податкових витрат, то у контексті цього дослідження доцільно розглянути зарубіжну методику аналізу такого явища як «податковий розрив». Податковий розрив розглядають як різницю між сумою податків, що повинна бути сплачена, та сумою податків, яка фактично сплачена до бюджету. Безпосередньо податковими розривами вважають суму податків, що несплачена у зв'язку з ухиленням від оподаткування та його уникненням, наявності помилок в обліку, тіньювою економікою, організованою злочинністю і внаслідок інших факторів. Зарубіжні дослідники вважають податковими розривами різні види операцій, які мають оподатковувати, але з певних причин не оподатковують.

Отже, Податкова та митна служба Великобританії щороку оцінює чисті податкові розриви. Як помітно з таблиці 1, сума податкових розривів у Великобританії коливається у межах 32–35 млрд фунтів стерлінгів та досягла свого максимуму в 2007 та 2012 рр., становивши 35 млрд фунтів стерлінгів [21]. Як зазначила Податкова та митна служба Великобританії, майже половина податкових розривів належить до малого та середнього бізнесу і чверть – до великого.

Таблиця 1  
Податкові розриви у Великобританії,  
2005–2012 рр.

Показник	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Податкові розриви, млрд фунтів стерлінгів	33	34	35	34	33	31	32	35
% від загальної суми податкових надходжень	8,2	7,9	7,6	7,0	7,0	7,1	6,7	7,0

Джерело: складено автором на основі [21]

Доцільно наголосити, що точно визначити розмір податкових розривів дуже складно, майже неможливо. Виділяють два методи оцінювання податкових розривів: макро- та мікрометоди [22].

Макрометоди визначення податкових розривів ще називають непрямими методами, оскільки вони ґрунтуються на основі даних, що не залежать від процесів оподаткування. За допомогою макрометодів можна оцінити обсяги саме податкових розривів та операцій, які не оподатковували. Однак ці методи не дають змоги визначити причини таких податкових розривів. Першим кроком у визначенні податкових розривів за допомогою макрометодів є розрахунок обсягів діяльності, яку не оподатковують. Наступний крок – визначення суми податку, що була б сплачена до бюджету в разі декларування операцій у повному обсязі. У процесі визначення податкових розривів за допомогою макрометодів виникають три основні протиріччя:

- макрометоди не дають детальної інформації про зміст діяльності або сфери, що не оподатковують;
- складність податкових систем;
- макрометоди часто переплітаються, тому є можливість подвійного обліку окремих складових податкових розривів [22].

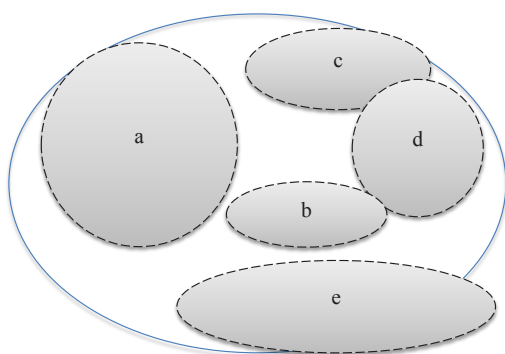
При застосуванні макрометодів використовують макроекономічні дані для того, щоб визначити обсяги ухилення від оподаткування. Однак ці методи не можуть пояснити всі прогалини в оподаткуванні (наприклад, неправомірне застосування пільгових ставок ПДВ).

Іншим способом визначення обсягів податкових розривів є мікрометоди, які ґрунтовані на основі даних про окремих осіб чи підприємств. До таких методів належать ревізія, аудит, податкова перевірка, оцінка ризиків тощо. На основі даних про окремого платника податків роблять висновки про групу загалом.

Вибіркову перевірку платників податків зараховують до мікрометодів визначення податкових розривів. Її здійснюють для виявлення помилок та неточностей у звітності платників податків. Визначений розмір податкового розриву в окремого платника податку переводять до всієї чисельності податкоплатників у певній галузі чи для певного виду діяльності. Недолік цього методу – це те, що є висока ймовірність неточності оцінки, оскільки ситуація, коли розмір податкового розриву однаковий у всіх платників податків, є неможливою.

На відміну від вибіркової перевірки, цільове управління передбачає перевірку платників податків з високим рівнем ризику ухилення від оподаткування. Якщо результати цільового управління за конкретним платником екстраполюються на всю вибірку, то існує ймовірність переоцінки розмірів податкових розривів.

На рисунку 1 зображено обсяги податкових розривів у конкретній сфері (наприклад, застосування ПДВ), визначених за допомогою макро- та мікрометодів. Як бачимо, мікрометоди пояснюють і визначають тільки окремі випадки ухилення та уникнення від оподаткування (фігури a, b, c, d, e), які можемо виявити за допомогою обстежень та вибіркової перевірок. Це ілюструють прогалини, не заповнені пунктирними колами. Тобто за допомогою мікрометодів ми не можемо визначити повний обсяг податкових розривів. Також може виникати ситуація, коли два мікрометоди двічі враховуватимуть один податковий розрив (фігури c, d).



— обсяги податкових розривів, визначених за допомогою макрометодів;  
 — обсяги податкових розривів, визначених за допомогою мікрометодів.

**Рис. 1. Взаємозв'язок макро- та мікрометодів визначення податкових розривів**

Джерело: [22, с. 37]

Однак у більшості країн нема точної методики визначення податкових розривів та поділу їх на складові. Національне податкове агентство Швеції визначає розмір податкових розривів за різними складовими [22, с. 40]:

1) вид податку (податок на капітал, прибутковий податок, податок на додану вартість, акцизний податок, внески на соціальне страхування);

2) група платників податків (приватні особи, мікрофірми, малий та середній бізнес, великі підприємства, публічний сектор);

3) вид порушень.

У фіскальній практиці поділ податкових розривів за видом порушень передбачає такі їх види: міжнародні (всі порушення, які мають міжнародний зв'язок); незареєстровану діяльність (неофіційна заробітна плата, неоголошені активи фірми, незареєстровані результати діяльності підприємств); інші види порушень (усі типи порушень, що не мають міжнародного зв'язку та не пов'язані з незареєстрованою діяльністю).

Розподіл податкових розривів за групами передбачає побудову карти податкових розривів, яку формують у вигляді матриці. На рисунку 2 зображено карту податкових розривів, котру будує Національне податкове агентство Швеції. Ця карта податкових розривів складається з 15-и різних областей, для кожної з яких визначається розмір податкових розривів.

діяльність	Міжнародні порушення	Незареєстрована	Інші види
Приватні особи			
Мікрофірми			
Малий та середній бізнес			
Великі підприємства			
Публічний сектор, організації			

**Рис. 2. Матриця податкових розривів**

Джерело: [22, с. 39]

На основі наведених зарубіжних методів визначення податкових розривів, що, як уже зазначено, ототожнюються з податковими втратами, у нашому дослідженні спробуємо визначити обсяги податкових втрат, викликаних обходом оподаткування. Наголосимо, що при визначенні таких податкових втрат будемо враховувати втрати, спричинені ухиленням від сплати податків. Це зумовлено тим, що оцінити зазначені податкові втрати практично неможливо.

На основі даних про розмірі ВВП, рівень тіньової економіки та обсяг податкових надходжень розраховано податкові втрати від тіньової економіки в Україні протягом 2001–2013 рр. (табл. 2). Для розрахунку податкових втрат використано показник податкового навантаження, який визначається як відношення податкових надходжень до бюджету до ВВП (формула 1).

$$П = \frac{ПН}{ВВП} \times 100\%, \quad (1)$$

де ПН – податкові надходження до бюджету;  
 ВВП – валовий внутрішній продукт.

На основі даних, наведених у таблиці 2, обчислено розміри податкових втрат держави за допомогою формули:

$$ПВ = ВВП \times П \times \frac{Te}{100\%}, \quad (2)$$



де ПВ – податкові втрати;  
 П – показник податкового навантаження;  
 Те – рівень тіньової економіки.

Таблиця 2  
**Обсяги податкових втрат від тіньової економіки в Україні, 2001–2013 рр.**

Роки	Номінальний ВВП, млн грн	Податкові надходження до зведеного бюджету, млн грн	Рівень тіньової економіки	Рівень податкового навантаження	Обсяги податкових втрат, млн грн
2001	204 190	36 716,7	26,7	18	9 813,37
2002	225 810	45 392,5	26,6	20,1	12 073,16
2003	267 344	54 321	30,6	20,3	16 606,87
2004	345 113	63 161,7	30,7	18,3	19 388,8
2005	441 452	98 065,2	30,3	22,2	29 694,71
2006	544 153	125 743,1	29,8	23,1	37 458,40
2007	720 731	161 264,2	28,8	22,4	46 495,8
2008	948 056	227 164,8	31,1	24	70 762,9
2009	913 345	208 073,2	39	22,8	81 214,64
2010	1 082 569	234 447,7	38	21,7	89 268,64
2011	1 316 600	334 691,9	34	25,4	113 701,58
2012	1 408 889	360 567,2	32	25,6	115 416,19
2013	1 454 931	353 968,1	35	24,3	123 741,88

Джерело: складено автором на основі [23; 24; 25; 26]

Як бачимо з даних таблиці 2, із 2003 р. постійно зростають рівень тіньової економіки країни, податкове навантаження та, відповідно, обсяги податкових втрат. Податкове навантаження на платників податків збільшилося з 18,4% у 2000 р. до 24,3% у 2013 р., тобто на 5,9 п.п. Обсяги податкових втрат упродовж 2000–2013 рр. зросли з 10 334,74 млн грн у 2000 р. до 123 741,88 млн грн у 2013 р.

Для кращого уявлення розмірів податкових втрат відображено динаміку частки податкових втрат від тіньової економіки у ВВП. Як помітно з рисунка 3, відношення податкових втрат до ВВП зросло з 6,07% у 2000 р. до 8,50% у 2013 р. Максимальне значення цього показника було у 2009 р. – 8,89%.

На основі вивчення основних тенденцій тіньової економіки в Україні та світі, дослідження її взаємозв'язку з податковими надходженнями встановлено, що податкові втрати, викликані обходом оподаткування, є вагомою складовою у загальній структурі податкових втрат. Однак для того, щоб реально оцінити податкові втрати в Україні, потрібно також визначити податкові втрати, викликані неефективним наданням податкових пільг та неефективним управлінням податковим боргом.

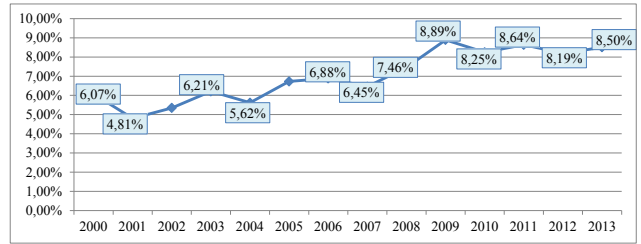


Рис. 3. Відношення податкових втрат від тіньової економіки до ВВП, 2000–2013 рр., %  
 Джерело: складено автором на основі [24; 25; 26]

Динаміку податкових втрат, викликаних обходом оподаткування, неефективним наданням податкових пільг та неефективним управлінням податковим боргом, показано в таблиці 3. Дані свідчать, що обсяги податкових втрат у 2013 р. зросли майже у 13 разів порівняно з 2001 р. і становили 124,1 млрд грн. При цьому встановлено, що найзначніші обсяги податкових надходжень держава втрачає внаслідок тіньової економіки. Однак з 2008 р. податкові втрати від неефективного надання податкових пільг та неефективного управління податковим боргом зростають. Якщо у 2001 р. 100% податкових втрат становили податкові втрати внаслідок тіньової економіки, то у 2011 р. – 94,59%.

Враховуючи те, що облік втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування здійснюють із 2004 р., обчислимо фіскальну ефективність податкових пільг з 2005 р. На основі розрахованих показників фіскальної ефективності податкових пільг визначено суму втрат бюджету від пільгового оподаткування, яка була неефективною. Як помітно з таблиці 3, протягом 2005–2008 рр. втрати бюджету від надання податкових пільг були фіскально ефективними, за винятком 2007 р., коли якому держава втратила 174,7 млн грн. Починаючи з 2009 р., втрати бюджету від пільгового оподаткування стали неефективними і перевищили 7,4 млрд грн. У 2011 р., порівняно з 2009 р., відбулося незначне зменшення податкових втрат від неефективних податкових пільг (6,5 млрд грн). Отже, внаслідок надання безпідставних та необґрунтованих пільг держава щороку втрачає мільярди бюджетних коштів, що призводить до неефективного перерозподілу податкових надходжень, порушення макроекономічної та фіскальної стабільності.

Наступною вагомою складовою податкових втрат є втрати, що виникли у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом. Розра-

Таблиця 3  
**Динаміка обсягів податкових втрат в Україні у 2001–2013 рр.**

Показник	Роки												
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Податкові втрати внаслідок тіньової економіки, млрд грн	9,8	12,1	16,6	19,4	29,7	37,5	46,5	70,8	81,2	89,3	113,7	115,4	123,7
Податкові втрати від неефективного надання пільг, млрд грн	н.р.	н.р.	н.р.	н.р.	-	-	0,2	-	7,5	5,2	6,5	-	-
Податкові втрати, що виникли у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом, млрд грн	-	6,39	-	-	-	-	-	0,18	3,42	2,89	-	0,29	0,94
Податкові втрати (всього), млрд грн	9,8	18,49	16,6	19,4	29,7	37,5	46,7	70,98	92,12	97,39	120,2	115,7	124,1
Податкові втрати, % від ВВП	4,79	8,19	6,21	5,62	6,73	6,89	6,48	7,49	10,09	8,99	9,13	8,21	8,53

Джерело: розраховано автором

хунок їх обсягів здійснено аналогічно щодо втрат бюджету від нераціонального надання податкових пільг. За розрахованими даними бачимо, що найбільші обсяги податкових втрат, викликаних неефективним управлінням податковим боргом, були у 2002 р. – 6,39 млрд грн. Проведені протягом 2003–2007 рр. та 2011 р. заходи з управління податковим боргом сприяли тому, що втрат бюджету не було. У 2008–2010 рр. податкові втрати становили відповідно 0,182 млрд грн, 3,42 млрд грн і 2,89 млрд грн. Обсяги податкових втрат, викликаних неефективним управлінням податковим боргом у 2012–2013 рр. становили 0,29 та 0,94 млрд грн відповідно.

Отже, на основі вивчення динаміки складових податкових втрат встановлено, що найбільшу частку податкових надходжень держава втрачає внаслідок тійової економіки. Аналіз змін обсягів податкових втрат державного бюджету свідчить про значне їх зростання, що викликано трансформаційними процесами та неефективною інституційною структурою.

Аналіз інституційних умов виникнення податкових втрат свідчить про наявність негативних тенденцій у формуванні податкової політики, що пов'язано насамперед з трансформаційними процесами. Обсяги податкових втрат прямо залежать

від інституційного середовища. Зокрема, на їх зменшення безпосередньо впливають: стабільна соціально-економічна та політична ситуація в державі; усталена податкова система; автоматизована система податкового адміністрування; тісна співпраця органів контролю у сфері оподаткування з правоохоронними органами; розумна диференціація штрафів і санкцій за порушення податкового законодавства тощо.

**Висновки і пропозиції.** Дослідження феномену податкових втрат, податкових розривів та діяльності фіскальних інститутів стосовно їх протидії має на меті виявлення причин, розроблення і реалізацію заходів, що сприятимуть мінімізації їх обсягів. Упровадження таких заходів забезпечить стабільні податкові надходження до бюджету держави, активізує зростання доходів громадян, сприятиме розвитку інвестиційно-інноваційної складової економіки та поліпшенню загального стану національної економічної безпеки. Отже, для зменшення обсягів податкових втрат та подолання їх наслідків потрібен системний підхід в економічній, фінансовій та політичній сферах щодо розробки науково обґрунтованих векторів створення ефективного інституційного середовища, яке дало б змогу мінімізувати такі втрати.

#### Список літератури:

1. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В.Л. Андрущенко. – Л.: Каменяр, 2000. – 303 с.
2. Вишневецький В.П. Методологічні основи вдосконалення оподаткування підприємств: автореф. дис. ... доктора екон. наук: спец. 08.06.01 «Економіка підприємства і організація виробництва» / В.П. Вишневецький. – Донецьк, 1998. – 33 с.
3. Десятьнюк О.М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика: моногр. / О.М. Десятьнюк. – Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – 312 с.
4. Іванов Ю.Б. Податковий менеджмент: підруч. / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма, В.В. Карпова. – К.: Знання, 2008. – 525 с.
5. Сідельникова Л.П. Податкові та позичкові фінанси: фіскальна філософія вибору: моногр. / Л.П. Сідельникова. – Херсон: Гринь Д.С., 2010. – 428 с.
6. Беккер Г.С. Человеческое поведение: экономический поход: избранные труды по экономической теории / Г. С. Беккер; пер. с англ.; сост. науч. ред., послесл. Р. И. Капелюшников; предисл. М. И. Левин. – М.: ГУ ВШЭ, 2003. – 672 с.
7. Б'юкенен Дж. Суспільні фінанси і суспільний вибір: два протилежних бачення держави / Дж. Б'юкенен, Р. Масгрейв; пер. з англ. – К.: Вид. дім «КМ Академія», 2004. – 175 с.
8. Сото де Э. Загадка капитала. Почему капитализм торжествует на Западе и терпит поражение во всем остальном мире [Электронный ресурс] / Э. де Сото. – Режим доступа: [http://marsexxx.com/lit/de-soto-the\\_mystery\\_of\\_capital.htm](http://marsexxx.com/lit/de-soto-the_mystery_of_capital.htm).
9. Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора / Дж.Ю. Стиглиц; пер. с англ. – М.: Изд-во МГУ: ИНФРА-М, 1997. – 720 с.
10. Toder, E.J. What Is the Tax Gap? [pdf] Available at: [http://www.urban.org/UploadedPDF/1001112\\_tax\\_gap.pdf](http://www.urban.org/UploadedPDF/1001112_tax_gap.pdf).
11. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1 072 с.
12. Tax expenditures in OECD countries. [pdf] Available at: [http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD\\_Tax.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD_Tax.pdf).
13. Непрямі субсидії в Україні: оцінка, тенденції та наслідки для економічної політики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ier.com.ua/files/publications/WP/2001/Wp10\\_ukr.pdf](http://www.ier.com.ua/files/publications/WP/2001/Wp10_ukr.pdf)
14. Таращенко В.А. Податкові пільги: теоретичні аспекти / В.А. Таращенко // Наукові праці НДФІ. – 2009. – № 1(46). – С. 19–26.
15. Крисоватий А.І. Податковий глосарій: слов. податк. Термінів: навч.-метод. вид. [для студ., які навчаються за напрямком «Економіка і підприємництво»] / А.І. Крисоватий. – К.: Задруга, 2002. – 72 с.
16. McManus, J., Warren, N., 2006. The Case for Measuring Tax Gap. eJournal of Tax Research, [e-journal] 4 (1). Abstract only. Available through: <http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJTR/2006/3.html>.
17. Measuring Tax Gaps 2010. An Official Statistics Release 16th September 2010. [pdf] Available at: <http://www.hmrc.gov.uk/stats/measuring-tax-gaps.pdf>.
18. Mind the Tax Gap, 2006. The Tax Justice Network. January. [pdf] Available at: [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Mind\\_the\\_Tax\\_Gap\\_-\\_final\\_-\\_15\\_Jan\\_2006.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Mind_the_Tax_Gap_-_final_-_15_Jan_2006.pdf).
19. GAO, Tax Gap: Sources of Noncompliance and Strategies to Reduce It. [pdf] Available at: <http://oversight.house.gov/wp-content/uploads/2012/04/4-19-12-White-Testimony.pdf>.
20. Internal Revenue Service? 2004. «Overview of the Federal Tax Gap» IRS NHQ Office of Research, 20 September. [pdf] Available at: [http://www.taxadmin.org/fta/meet/re\\_pres04/Plumley.pdf](http://www.taxadmin.org/fta/meet/re_pres04/Plumley.pdf).
21. Measuring tax gaps 2013 edition. [pdf] Available at: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/249537/131010\\_Measuring\\_Tax\\_Gaps\\_ACCESS\\_2013.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/249537/131010_Measuring_Tax_Gaps_ACCESS_2013.pdf).
22. Tax Gap Map for Sweden, Report 2008: 1B, Swedish National Tax Agency. [online] Available at: <http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e811ae46c823f800014872/>.
23. Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]: [веб-сайт]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>.
24. Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]: [веб-сайт]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>.
25. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]: [веб-сайт]. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/>.
26. Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]: [веб-сайт]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.

**Фильо М. М.**

Тернопольский национальный экономический университет

## НАЛОГОВЫЕ ПОТЕРИ И НАЛОГОВЫЕ РАЗРЫВЫ: ВОЗМОЖНОСТИ ИДЕНТИФИКАЦИИ

### Резюме

В статье исследована сущность налоговых потерь и налоговых разрывов. На основе приведенных зарубежных методов определения налоговых разрывов рассчитаны объемы налоговых потерь бюджета по структурным элементам. Установлено, что наибольшую долю налоговых поступлений государство теряет вследствие теневой экономики. Определено, что для уменьшения объемов налоговых потерь и преодоления их последствий нужен системный подход в экономической, финансовой и политической сферах.

**Ключевые слова:** налоговые потери, налоговые разрывы, теневая экономика, налоговые поступления, фискальные институты, фискальная безопасность.

**Filyo M. M.**

Ternopil National Economic University

## TAX LOSSES AND TAX GAPS: THE POSSIBILITIES OF IDENTIFICATION

### Summary

The essence of tax losses and tax gaps is investigated out in the article. The amount of losses of tax revenue by structural elements is defined out based on the foreign methods for determining tax gaps. Established that the largest share of tax revenue state losses due to the shadow economy. It was determined that the decrease in tax loss and overcoming their consequences requires a systematic approach to the economic, financial and political spheres.

**Keywords:** tax losses, tax gaps, the shadow economy, tax revenues, fiscal institutions, fiscal safety.