

Олександр Володимирович ГУРНАК

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансів і банківської справи,
Донецький національний технічний університет
вул. Артема, 58, м. Донецьк, 83001, Україна
E-mail: gurnak@rambler.ru
Телефон: +380623010353

Аліна Юріївна ГУРНАК

аспірантка,
кафедра фінансів і банківської справи
Донецький національний технічний університет
вул. Артема, 58, м. Донецьк, 83001, Україна
E-mail: gurnakay@rambler.ru
Телефон: +380623010353

АНАЛІЗ ЗАГРОЗ ПОДАТКОВІЙ БЕЗПЕЦІ ДЕРЖАВИ

Гурнак, О. В. Аналіз загроз податковій безпеці держави [Текст] / Олександр Володимирович Гурнак, Аліна Юріївна Гурнак // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2013. – Том 14. – №1. – С. 231-240. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Наведено результати аналізу загроз податковій безпеці держави на основі комплексного підходу. Показано, що більш глибоке їх розуміння потребує ідентифікації джерела, факторів і безпосередньо самої загрози як небезпечної потенційної дії визначеного фактору. За наявності достатньо значної їх кількості вони пов'язані з одним із чотирьох основних джерел загроз податковій безпеці, а саме: станом економіки; станом державних фінансів; особливостями чинних інститутів; соціальними характеристиками суспільства. За кожним джерелом визначено і проаналізовано основні фактори загроз податковій безпеці України. Встановлено, що найбільш небезпечними загрозами є ті, що пов'язані із незадовільними характеристиками економічного розвитку, низьким рівнем добробуту населення. Значущими, але не критичними є загрози, що обумовлені поточною ситуацією у сфері державних фінансів. Значну загрозу податковій безпеці держави формують інституціональні фактори, що пов'язані зі значними масштабами тіньової економіки і низькою податковою культурою і мораллю. Показано, що ефективність діяльності податкових органів і вжиті заходи щодо поліпшення адміністрування податків зменшують рівень загроз податковій безпеці держави. Зроблено висновок, що при аналізі цих загроз необхідно враховувати можливість того, що вони у сукупності можуть значно посилювати одна одну.

Ключові слова: податки; податкова безпека держави; загроза; державний борг; бюджетний дефіцит.

Александр Владимирович ГУРНАК

Алина Юрьевна ГУРНАК

АНАЛИЗ УГРОЗ НАЛОГОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ГОСУДАРСТВА

Аннотация

Представлены результаты анализа угроз налоговой безопасности государства на основе комплексного подхода. Показано, что более глубокое понимание угроз налоговой безопасности государства требует идентификации источника, факторов и непосредственно самой угрозы как опасного потенциального воздействия определенного фактора. При наличии достаточно большого их количества они связаны с одним из четырех основных источников угроз налоговой безопасности, а именно: состоянием экономики; состоянием государственных финансов; особенностями существующих институтов; социальными

характеристиками общества. Для каждого источника определены и проанализированы основные факторы угроз налоговой безопасности Украины. Установлено, что наиболее опасными являются те, которые связаны с неудовлетворительными характеристиками экономического развития, низким уровнем благосостояния населения. Значимыми, но не критическими являются угрозы, обусловленные текущей ситуацией в сфере государственных финансов Украины. Значительную угрозу налоговой безопасности государства формируют институциональные факторы, связанные со значительными масштабами теневой экономики и низкой налоговой культурой и моралью. Показано, что эффективность деятельности налоговых органов и принятые меры по улучшению администрирования налогов уменьшают уровень угроз налоговой безопасности государства. Сделан вывод, что при анализе угроз налоговой безопасности государства необходимо учитывать возможность того, что они в совокупности могут значительно усиливать друг друга.

Ключевые слова: налоги; налоговая безопасность государства; угроза; государственный долг; бюджетный дефицит.

Oleksandr Volodymyrovych GURNAK

PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Finance and Banking
Donetsk National Technical University
Artema str., 58, Donetsk, 38001, Ukraine
E-mail: gurnak@rambler.ru
Phone: +380623010353

Alina Yuriyivna GURNAK

Postgraduate,
Department of Finance and Banking
Donetsk National Technical University
Artema str., 58, Donetsk, 38001, Ukraine
E-mail: gurnakay@rambler.ru
Phone: +380623010353

ANALYSIS OF TAX SECURITY THREATS AT THE STATE LEVEL

Abstract

In the article the results of the analysis of tax security threats at the state level in an integrated manner are considered. It is shown that a deeper understanding of the tax security at the state level needs to identify the source of the factors and direct threat as a potential dangerous actions specified factor. In case if there are a large number of them they are related to one of the four major sources of threats to security tax, namely the state of the economy, the state of public finance, especially the existing institutions, social characteristics of the society. For each source there have been identified and analyzed the main factors of threats of tax security of Ukraine. It has been found out that the most dangerous threats are those associated with the poor performance of economic development, low living standards. It has been concluded that the significant but not critical threat is that due to the current situation of public finance. Significant threat to the security of the state tax form institutional factors that are associated with large-scale shadow economy and low tax culture and morality. It is shown that the efficiency of the tax authorities and measures taken to improve tax administration tax reduces the threat level security. It is concluded that the analysis of these threats must consider the possibility that they together can greatly enhance one another.

Keywords: taxes; tax security of a state; threat; state debt; budget deficit.

JEL classification: H29

Виконання сучасною державою своїх функцій, надання населенню суспільних благ і послуг потребує формування і використання владою державного і місцевих бюджетів. Основним джерелом доходів бюджетів є податки. У цьому контексті дуже важливим для соціально-економічної безпеки країни постає питання

забезпечення стабільності і достатнього обсягу податкових надходжень, адже навіть невелика затримка коштів може завдати значної шкоди та призвести до вельми негативних змін в економіці, нестабільності у суспільстві. Тому на сьогодні значної актуальності набувають питання аналізу

податкової безпеки держави, визначення основних загроз та їх мінімізація.

Слід зазначити, що доволі значна кількість наукових робіт присвячена проблемам національної, економічної безпеки держави, але дослідження проблеми податкової безпеки поки ще знаходяться на початковому етапі. Однак вже отримано і певні наукові здобутки, що відображено в роботах Баранецької О. В., Гранатурова В. М., Десятнюк О. М., Мартинюка В. П., Тимофєєвої І. Ю., Ясенова І. Б. та інших. При цьому Десятнюк О. М. розглядає проблеми забезпечення податкової безпеки на основі дослідження податкових ризиків, формування факторних комплексів джерел податкових ризиків [1, с. 81-95]. Гранатуров В. М. і Ясенова І. Б. акцентують увагу на загальних умовах, що сприяють існуванню податкових ризиків [2, с. 86-95]. Тимофєєва І. Ю. особливу увагу звертає на класифікацію ознак у системі податкової безпеки: за джерелами виникнення небезпеки, за рівнями, за ступенем вірогідності, видами збитку та за значущістю [3, с. 18-21]. Мартинюк В. П. і Баранецька О. В. зосередились на фіскальній безпеці держави і проводять оцінку показників, що її характеризують, проте не визначають, яким чином співвідноситься фіскальна і податкова безпека держави [4, с. 15-21], якою мірою перетинаються множини загроз податковій і фіскальній безпеці держави.

Отже, на сьогодні наявні знання щодо загроз податковій безпеці держави потребують систематизації, поглиблення та розширення.

Метою нашої статті є дослідження загроз податковій безпеці держави на основі комплексного підходу. Для досягнення поставленої мети необхідно більш глибоко проаналізувати сутність податкової загрози на основі логічного впорядкування таких її елементів, як джерело загрози, фактор загрози, реалізація загрози. Крім того, доцільно ідентифікувати загрози податковій безпеці держави і провести їх аналіз у контексті забезпечення податкової безпеки України.

Податкова безпека держави є однією з найважливіших складових фінансової безпеки. Її значення багаторазово зростає в умовах, коли перед державою постають проблеми стимулювання соціально-економічного розвитку.

У результаті нестабільного надходження податкових платежів, у недостатньому розмірі, знижується якість надання державою суспільних благ і послуг населенню. Слід зазначити, що податки виступають не тільки головним джерелом фінансових ресурсів держави, а й інструментом впливу на економічні і соціальні процеси. Отже, забезпечення податкової складової безпеки держави – об'єктивна реальність сьогоdnішнього дня не тільки для України, але й для всіх тих країн світу, які обрали модель будови соціально орієнтованої ринкової економіки.

Попри те, що у податковому законодавстві терміни «податкова безпека держави», «податкові загрози» поки що не використовуються, ця проблематика розглядається у сучасних наукових публікаціях. Одне з найбільш змістовних визначень запропоновано Тарангул Л. Л.: «податкова безпека – це забезпечення зростання ресурсного потенціалу для соціально-економічної стабільності та розвитку держави, збереження цілісності фінансової системи, протистояння внутрішнім і зовнішнім загрозам України» [5, с. 145].

Перш ніж розробляти певні рекомендації і застосовувати дії щодо управління податковою безпекою держави, необхідно визначитися, що є загрозами для неї. Відомий російський науковець у сфері економічної безпеки Сенчагов В. К. пропонує розглядати загрози як один з численних деструктивних факторів безпеки, що має широкий діапазон негативних виявів, зокрема небезпека, криза, кризова ситуація, катастрофа, деструкція, деформаційні процеси та ін. [6, с. 107]. Варналій З. С. зазначає, що загроза – конкретна і безпосередня форма небезпеки або сукупність негативних чинників чи умов [5, с. 21].

На наш погляд, більш повне розкриття змісту поняття загрози податковій безпеці держави потребує комплексного підходу, що обумовлює необхідність ідентифікації:

- джерела загрози;
- факторів загрози;
- безпосередньо загрози як небезпечної потенційної дії визначеного фактору.

Джерела як потенційні носії загроз, породжують деструктивні фактори, що негативно впливають на рівень безпеки та призводять до самої загрози (рис. 1).

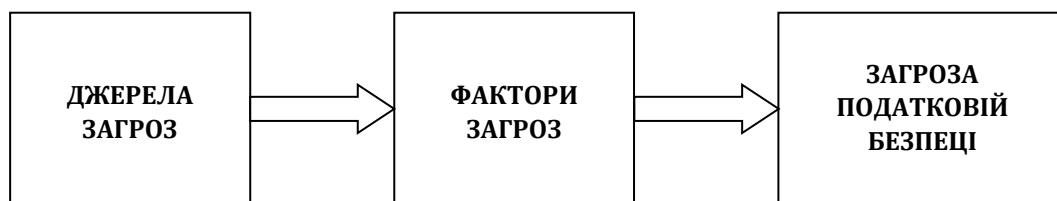


Рис. 1. Структура загрози податковій безпеці держави

Існує значна кількість факторів загроз та інших деструктивних обставин, які можуть негативно вплинути на стабільність податкової системи.

Отже, для систематизації дестабілізуючих чинників доцільно згрупувати їх за джерелами походження.

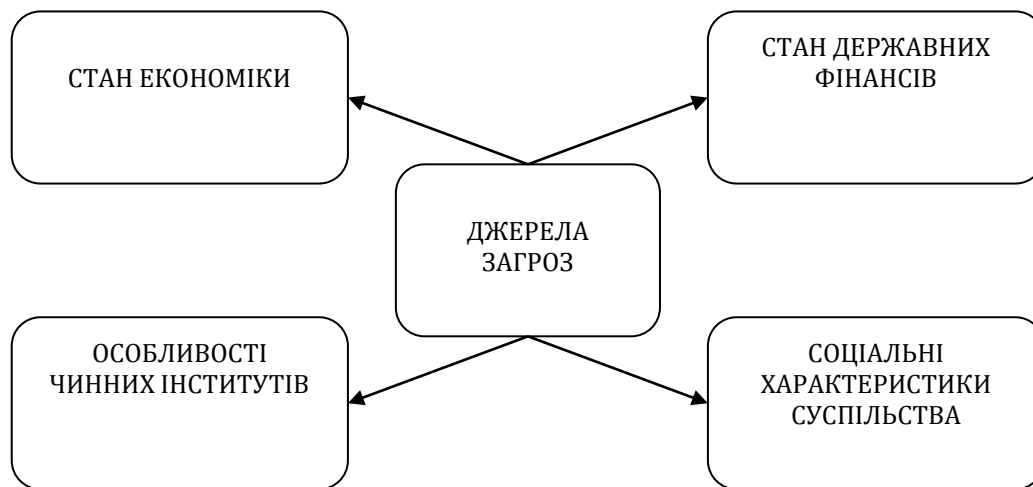


Рис. 2. Основні джерела загроз податковій безпеці держави

На рис. 2 відображено основні джерела загроз податковій безпеці держави, а саме: стан економіки; стан державних фінансів; особливості чинних інститутів; соціальні характеристики суспільства. Через велику кількість факторів, яку породжує кожне з наведених джерел податкових загроз, виникає необхідність виділити ті дестабілізуючі чинники, ступінь впливу яких на податкову безпеку найбільш вагомий. Слід також урахувати рівень вразливості окремих сфер податкової системи. Наступним кроком буде оцінка та аналіз ідентифікованих факторів через відповідні показники.

Найбільш важливими факторами податкової безпеки держави, що породжуються станом національної економіки, на наш погляд, є характеристики економічного розвитку, рівень добробуту населення та інфляції.

Характеристика економічного розвитку. За умов економічного зростання держава може скоротити частину витрат на економіку і тим

самим зменшити потребу у податкових надходженнях. Водночас є підстави очікувати, що обсяг податкових надходжень буде збільшуватися через те, що в умовах економічного підйому зростають обсяги як корпоративних, так і індивідуальних доходів, обсяги споживання, що є базою для справляння найбільш важливих бюджетотвірних податків. За умов економічного спаду динаміка потреб і податкових надходжень змінюється на протилежну, а саме: держава потребує більше податків, обсяг яких з об'єктивних причин скорочується, внаслідок чого рівень податкової безпеки може суттєво знизитися.

Найбільш важливими показниками, які характеризують стан національної економіки, є показники рівня і динаміки валового внутрішнього продукту (ВВП). Значення цих показників за декілька останніх років для України наведено у табл. 1.

Таблиця 1. Темпи приросту номінального ВВП за період 2007-2012 рр. [7]

Період	Номінальний ВВП, млн. грн.	Абсолютний приріст номінального ВВП, млн. грн.	Темпи приросту номінального ВВП, %
2007 р.	720 731	176 578	32,45
2008 р.	948 056	227 325	31,54
2009 р.	913 345	-34 711	-3,66
2010 р.	1 082 569	169 224	18,53
2011 р.	1 316 600	234 031	21,62
2012 р.	1 408 889	92 289	7,01

За даними табл. 1 спостерігається зменшення у 2009 р. номінального ВВП аж на 34 711,00 млн. грн,

що пояснюється економічним спадом, який став наслідком впливу світової кризи на розвиток

вітчизняної економіки. Темпи приросту ВВП за період 2010-2012 рр. так і не досягли передкризового рівня. Динаміка економічного зростання України у 2012 р. залишалась позитивною, але відбулося значне уповільнення економічного зростання – темпи приросту ВВП зменшилися до 7,01%. Це обумовлено скороченням виробництва валової доданої вартості за більшістю видів економічної діяльності: якщо у 2011 р. зростання ВВП забезпечувалось передусім галузями реального сектору економіки, то у 2012 р. – насамперед сферами транспорту і торгівлі, що пов'язано з підготовкою і проведенням Євро-2012, а також задоволенням платоспроможного попиту населення внаслідок зростання доходів [8]. Загалом така динаміка ВВП формує низку ризиків для макроекономічного становища країни та може призвести до збільшення потреби у надходженнях до бюджету країни.

Рівень добробуту населення. За високого рівня добробуту населення є потенційна база для збільшення податків за гострої фіскальної необхідності. У випадку, коли рівень добробуту населення низький, можливості збільшити податки обмежені, що негативно впливає на оцінку рівня податкової безпеки держави. Показником, що відображає дію цього фактора, є величина ВВП на душу населення.

За даними The Global Competitiveness Report World Economic Forum, ВВП на душу населення в Україні у 2012 році становив 3877,0 US\$ [9]. Незважаючи на достатньо низький рівень зростання ВВП, Україна залишилася на 92 місці із 148 країн за рівнем ВВП на душу населення. Водночас Російська федерація посідає 47 місце (14 247,0 US\$), Латвія – 49 місце (13 900,0 US\$), Казахстан – 57 місце (11 773,0 US\$) [9]. Тобто рівень добробуту українського населення залишається достатньо низьким, навіть порівняно з країнами колишнього СРСР, і цей факт свідчить

про те, що сучасний рівень добробуту населення України формує значну загрозу податковій безпеці державі, особливо за несприятливої динаміки ВВП.

Інфляція. Наступним фактором, що має вагомий потенційний вплив на рівень податкової безпеки держави, є рівень інфляції в країні. За умов високого її рівня виникають стимули для економічних суб'єктів порушувати встановлені терміни сплати податків. Сплачувати податки пізніше, навіть з урахуванням штрафів та інших фінансових санкцій, є економічно більш вигідно, оскільки гроші суттєво знецінюються. Така поведінка платників становить суттєву загрозу податковій безпеці держави.

За даними Міністерства фінансів України, підсумковий індекс інфляції за період 2001-2012 рр. становив 286,3%, але є і позитивна динаміка: рівень інфляції з середини 2011 року залишається майже незмінним [10]. Відповідно до звіту The Global Competitiveness Report, середньорічна зміна індексу споживчих цін в Україні у 2012 році дорівнювала 0,6%, що є найнижчим показником серед 148 аналізованих країн, і це безумовно підтверджує позитивну динаміку [9]. Тобто за останні два роки рівень інфляції мав несуттєвий вплив на рівень податкових надходжень. При збереженні зазначених тенденцій цей фактор не буде становити суттєвої загрози податковій безпеці України.

Наступним джерелом є система державних фінансів, від стану і ефективності функціонування якої залежать можливості та характер державного впливу на економіку загалом. Величина бюджетного дефіциту, державного боргу, поточний рівень податкового тягаря – основні фактори загроз податковій безпеці держави.

Величина бюджетного дефіциту. Дефіцит бюджету, відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України, – це перевищення видатків бюджету над його доходами [11]. Динаміка показників дефіциту Державного бюджету України показана у табл. 2.

Таблиця 2. Розрахунок дефіциту державного бюджету України за період 2008-2012рр. [7; 10]

Період	Державний бюджет (млн. грн.)			Відношення дефіциту, профіциту державного бюджету до ВВП, %
	доходи	видатки	дефіцит (-), профіцит (+)	
2008 р.	231 686,3	241 454,5	-9 768,2	-1,0
2009 р.	209 700,3	242 437,2	-32 736,9	-3,6
2010 р.	240 615,2	303 588,7	-62 973,5	-5,8
2011 р.	314 616,9	333 459,5	-18 842,6	-1,4
2012 р.	346 025,5	395 681,5	-49 656,0	-3,5

З даних, наведених у табл. 2, видно, що явище бюджетного дефіциту в Україні є постійним. Значне збільшення дефіциту Державного бюджету у 2010 році свідчить про пережиту світову економічну кризу та пов'язане з необхідністю збільшення витрат на реалізацію антикризових

заходів, соціальні виплати, повільним відновленням економіки в тому періоді.

Наказом Міністерства економіки України від 02.03.2007 № 60 затверджено Методику розрахунку рівня економічної безпеки України, де з метою моніторингу та контролю фінансового розвитку

визначено основні індикатори стану економічної безпеки України. Згідно з цією методикою граничне значення відношення дефіциту (профіциту) державного бюджету до ВВП складає 3% [12]. Хоча цей критичний рівень не зафіксовано у Бюджетному кодексі України або будь-якому Законі України, при складанні головного кошторису країни уряд намагається його врахувати. Однак розрахунки, наведені в табл. 2, показують, що фактичні значення цього показника у 2009, 2010 та 2012 роках перевищували граничні 3%. Це свідчить про загрозову ситуацію для всієї фінансової системи країни, в тому числі і для податкової безпеки. Значний розмір бюджетного дефіциту, коли можливості його покриття за рахунок внутрішніх і

зовнішніх позик чи емісії грошей вичерпано, може призвести до необхідності збільшення податків.

Величина державного боргу. Відповідно до ст. 2 Бюджетного Кодексу України, державний борг – загальна сума заборгованості держави, яка складається з усіх випущених і непогашених боргових зобов'язань держави, разом з борговими зобов'язаннями держави, що вступають у дію в результаті виданих гарантій за кредитами, або зобов'язань, що виникають на підставі законодавства або договору [11]. Значний державний борг призводить до збільшення витрат на його обслуговування (сплати відсотків, або певної його частини), що обумовлюватиме додаткову потребу у податкових надходженнях, а відтак спричинить загрозу податковій безпеці.

млрд. грн.

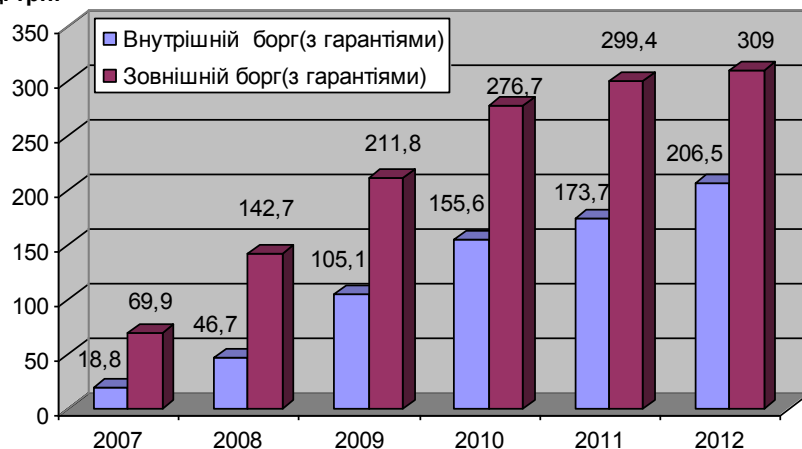


Рис. 3. Динаміка державного та гарантованого державою боргу України за період 2007-2012 рр. [8]

На рис. 3 відображено, що сума державного боргу з кожним роком зростає. За 2012 р. державний борг збільшився на 42,4 млрд. грн. (9%) та досяг 515,5 млрд. грн. Це відбулося за рахунок зростання внутрішнього боргу на 19%, який таким чином досяг 206,5 млрд. грн, тоді як зовнішній борг збільшився на 3% і станом на 31. 12. 2012 р. становив 309,0 млрд. грн. З початку 2012 р. частка зовнішнього боргу України знизилася з 63,3 % до 59,9 %, що свідчить про орієнтацію уряду на внутрішні боргові ринки [8].

Одними з індикаторів стану державного боргу та боргової залежності країни є аналіз такого показника, як співвідношення обсягу державного боргу до ВВП. Значення цього показника свідчить про економічно безпечний розмір державного боргу і відповідає критеріям, визначеним Бюджетним кодексом України: критичний рівень показника не повинен перевищувати 60% [11]. За даними Міністерства фінансів України 2009-2012 рр., державний борг країни поки ще далеко не дотягує до річного ВВП, залишаючись у діапазоні 30-40% [10]. Однак попри цей факт зазначимо, що Україна все ж таки достатньо швидко нарощує борги, і здебільшого ці кошти використовуються

не на інвестиції, а на цілі поточного споживання. За таких обставин зростання державного боргу збільшує витрати наступних бюджетів на їх обслуговування та погашення і, відповідно, звужує фінансові можливості уряду та погіршує рівень податкової безпеки держави.

Поточний рівень податкового навантаження. Сьогодні в Україні досить гостро стоїть питання податкового навантаження (податкового тягаря). Адже податкове навантаження є важливою характеристикою побудованої системи оподаткування в країні. Термін «податкове навантаження» у найбільш широкому розумінні визначається як ефекти впливу податків на економіку загалом та на окремих їх платників, пов'язані з економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання [13, с. 460].

За даними Світового банку, податкове навантаження як частка податкових надходжень центрального уряду до ВВП в Україні у 2011 році було на рівні 18,5%. При порівнянні із сусідніми країнами рівень податкового навантаження в Україні дещо вищий: Білорусія – 15%, Польща –

17%, Російська Федерація – 15%, Румунія – 17,9% [14]. Однак рівень податкового навантаження більшості ринково розвинутих країн достатньо високий: Великобританія – 27,4%, Данія – 33,8%, Франція – 21,3%, Швеція – 21,9% [14], і цей факт не заважає зазначеним країнам достатньо успішно вирішувати поточні і перспективні проблеми забезпечення соціально-економічного розвитку. У цьому контексті доречно звернути увагу на висновки з досліджень проблем оподаткування на основі еволюційного підходу, які, зокрема, полягають у тому, що не слід шукати загальних рецептів, оскільки податкові відносини формуються в різних еволюційно-біологічних, цивілізаційно-культурних і соціально-економічних умовах, і для різних груп країн (податкових популяцій) можуть суттєво відрізнятися [15]. З огляду на це, рівень податкового навантаження в Україні можна охарактеризувати як досить значний. Подальше збільшення податкового навантаження через введення нових податків або підвищення ставок чинних створюватиме вкрай несприятливі умови для соціально-економічного розвитку, можливо навіть призведе до скорочення податкових надходжень, а отже, становить суттєву загрозу податковій безпеці держави.

Інституціональне середовище також породжує низку факторів, що формують потенційну загрозу податковій безпеці держави. Серед інституціональних факторів податкових загроз доцільно виділити такі: рівень тіньової економіки; податкова мораль і культура; рівень ефективності органів податкової влади, у тому числі і рівень їх корумпованості; якість законодавства у сфері оподаткування.

Рівень тіньової економіки. Однією з найсуттєвіших загроз є тіньова економіка. Це явище властиве будь-якій економічній системі, але в країнах з трансформаційною економікою воно набирає загрозливих масштабів. Відповідно до розрахунків Міністерства економічного розвитку та торгівлі України (згідно з Методичними рекомендаціями розрахунку рівня тіньової економіки, затвердженими Наказом Мінекономіки від 18. 02. 2009 р. № 123) обсяг тіньової економіки у 2006-2011р. становив від 28 % до 39 % ВВП [16]. Розрахунки визнаних зарубіжних фахівців свідчать, що рівень тіньової економіки у 1999-2007 році повільно знижувався, але в середньому був доволі високим – 49,7% ВВП [17, с. 161]. Значні масштаби тіньової економіки спричиняють неотримання бюджетом відповідних податкових платежів. Крім того, наявність підприємств, які знаходяться «в тіні», тобто ухиляються від сплати податків, призводить до спотворювань розподілу податкового тягаря, який за таких обставин лягає на сумлінних платників податків. Така несправедливість підриває податкову мораль чесних платників податків. Загалом значні

масштаби тіньової економіки в Україні створюють значну загрозу податковій безпеці держави.

Податкова мораль і культура. Низький рівень податкової культури обумовлюється відсутністю усвідомленням вкрай важливої ролі, яку відіграють податки у соціально-економічному розвитку. Водночас низький рівень податкової моралі і податкової культури може формуватися під впливом корупції в органах влади загалом і в податкових органах зокрема, негативної оцінки щодо ефективності витрачання владою бюджетних коштів, наявних фактів порушень податкового законодавства без настання відповідальності, зловживань щодо використання податкових пільг тощо.

Рівень ефективності органів податкової влади. Досить часто лунають нарікання на адресу органів податкової влади, тобто органів, що здійснюють адміністрування і контроль за сплатою податків, з приводу їх неефективності і значної корумпованості. Часто такі судження підкріплюються незаперечними фактами. Водночас необхідно відзначити певні позитивні моменти у цьому напрямку. Так, за даними рейтингу країн щодо легкості сплати податків Paying Taxes 2013, витрати часу на виконання типовим підприємством усіх податкових зобов'язань становили 491 годину, що значно більше, ніж у багатьох інших країнах. Проте, порівняно з даними зазначеного рейтингу попереднього року, витрати на виконання податкових зобов'язань скоротилися на 166 годин, що становить понад 25% [18, 19]. При цьому, якщо порівняти поточний показник з даними п'ятирічної давнини (з рейтингом Paying Taxes 2008), то витрати часу на виконання податкових зобов'язань зменшилися більше ніж у 4 рази [20]. Досягти прогресу у цьому питанні дозволила не лише довгоочікувана оптимізація кількості податкових платежів, але й широке використання сучасних інформаційних технологій щодо подання електронної звітності. Запровадження процесу безконтактного спілкування із платниками податків, автоматизація податкових процедур не лише сприяє економії витрат часу фахівців підприємств, але й зменшує можливості для поширення корупції.

Звернімо увагу ще на один момент, який об'єктивно характеризує ефективність діяльності податкових органів і пов'язаний із ймовірністю виявлення фактів ухилення від сплати податків під час податкового контролю. Оскільки безпосередньо визначити цей показник достатньо важко (необхідно, наприклад, проводити повторні перевірки або опитування серед обізнаних фахівців підприємств, будучи впевненими, що їх відповіді з цього питання будуть достовірними), скористаємося непрямим методом. Оцінку ймовірності виявлення контролюючими органами

приховуваних платником податків можна отримати на основі зіставлення фактичних сум донарахувань і штрафів із тими, якими вони мали б бути, виходячи із оцінок масштабів тіньової економіки міжнародними експертами. У випадку, якщо ці дві величини збігаються, це можна розглядати як свідчення того, що під час перевірок контролюючі органи виявляють увесь прихований дохід і несплачені податки. Результати розрахунків, проведених на основі оцінки середнього рівня тіньової економіки в Україні А. Буехна і Ф. Шнейдера (49,7% ВВП) [17, с. 161] та інформації начальника спеціалізованої податкової інспекції по роботі з великими платниками податків у м. Донецьку В. Коновала, що «на частку примусового стягнення коштів і надходжень від контролюльно-перевірочної роботи припадає лише 2%» [21, с. 10], показали, що ймовірність виявлення прихованого доходу під час документальних перевірок становить 0,9134 або 91,34%.

Таким чином упроваджені зміни у адміністрування податків і рівень ефективності контрольної роботи податкових органів в Україні, на наш погляд, сприяють посиленню податкової безпеки держави.

Якість законодавства у сфері оподаткування. Серед основних недоліків податкового законодавства слід назвати його нестабільність. Кожна політична сила, що приходить до влади, запроваджує власний політичний курс, у результаті чого приймаються рішення щодо запровадження нових законів, у тому числі у податковій сфері. У результаті спостерігається дуже високий рівень податкової безпеки платників податків та дуже низький рівень інвестування в українську економіку. Важливою є адаптованість податкового законодавства до економічних процесів, що відбуваються в країні на сучасному етапі розвитку, неадекватність законодавства – це ще одна суттєва загроза для держави взагалі.

Наявність суперечностей у податковому законодавстві, неоднозначність дозволяє різне його трактування. Цим фактом успішно користуються платники податків, що дозволяє їм отримати більші прибутки і не нести за це відповідальності перед законом. Недосконалість законодавства збільшує у податкових органах ризики неефективності адміністрування податків і контролю за їх сплатою [1, с. 93-94].

Список літератури

1. Десятнюк, О. М. Джерела податкових ризиків та теоретико-методологічний інструментарій їх дослідження [Текст] / О. М. Десятнюк // Вісник ТНЕУ. – 2009. – № 1. – С. 81-95
2. Гранатуров, В. М. Податковий ризик держави: визначення та класифікація [Текст] / В. М. Гранатуров, І. Б. Ясенова // Фінанси України. – 2007. – № 10. – С. 86–95
3. Тимофеева, И. Ю. Налоговая безопасность государства и бизнеса: теория и практика [Текст]: монография [Текст] / И. Ю. Тимофеева. – М: «Глобус», 2009. – 322 с.

Основним соціальним фактором, який може нести загрозу податковій безпеці держави, на наш погляд, є значне *соціальне розшарування суспільства*, що історично склалося в нашому суспільстві. Цей фактор значно посилюється нерівномірним розподілом податкового навантаження, що спричиняє чинне законодавство. Прагнення досягти соціальної справедливості потребує впровадження прогресивних систем оподаткування доходів, водночас формуються стимули до відтоку доходів заможних прошарків суспільства до офшорів, інвестування капіталів у зарубіжних країнах з більш сприятливими умовами оподаткування. Унаслідок цього податкова безпека держави може суттєво погіршитися.

Таким чином, застосування комплексного підходу дозволило провести аналіз за різними джерелами і факторами загроз податковій безпеці України. Найбільш небезпечними загрозами виявилися ті, що пов'язані із незадовільними характеристиками економічного розвитку, низьким рівнем добробуту населення та зростаючим розшаруванням населення в економічному плані. Як достатньо напружену, хоча і не критичну, з точки зору формування загроз податковій безпеці держави, можна охарактеризувати ситуацію у сфері державних фінансів. Значну загрозу податковій безпеці держави формують інституціональні фактори, що пов'язані із значними масштабами тіньової економіки і низькою податковою культурою і мораллю. Ефективність діяльності податкових органів і вжиті заходи щодо поліпшення адміністрування податків зменшують рівень загроз з боку цього фактору.

Водночас, як би не оцінювалася та чи інша загроза податковій безпеці у поточний момент, щоб не допустити падіння рівня податкової безпеки необхідно здійснювати постійний моніторинг ідентифікованих факторів за визначеними джерелами загроз податковій безпеці держави.

Наприкінці варто зазначити, що при аналізі загроз податковій безпеці держави необхідно враховувати можливість того, що вони у сукупності можуть значно посилювати одна одну, що може привести до край небажаних наслідків. Це обумовлює доцільність подальших досліджень у напрямку розробки інтегральної оцінки рівня загроз податковій безпеці держави.

4. Мартинюк, В. П. Оценка отдельных показателей фискальной безопасности государства [Текст] / Мартинюк В. П., Баранецкая О. В. // Бизнес Інформ. – 2013. – №8. – С. 15-21.
5. Економічна безпека [Текст] / за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання, 2009. – 647с.
6. Экономическая безопасность России: Общий курс [Текст] / Под ред. В. К. Сенчагова. 2-е изд. – М: Дело, 2005. – 896 с.
7. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>
8. Ризики посткризового розвитку фінансового сектору України: джерела, оцінки, інструменти стабілізації. Аналітична доповідь. За ред. Я. А. Жаліла [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.niss.gov.ua/public/File/2013_nauk_an_rozrobku/finsector_riski.pdf.
9. The Global Competitiveness Report 2013–2014. World economic forum [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2013-4.Pdf.
10. Ставки, індекси, тарифи, розраховані Міністерством фінансів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://index.minfin.com.ua>
11. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
12. Методика розрахунку рівня економічної безпеки України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.me.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=97980&cat_id=38738.
13. Ткаченко, Т. Порівняльний аналіз податкового навантаження в економіці України та країнах з розвинутою ринковою економікою [Текст] /Т. Ткаченко // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 460–464.
14. Tax revenue. The World Bank. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS>
15. Вишневецький, В. П. Эволюционная теория и налоговые популяции [Текст] / В. П. Вишневецький, О. В. Гурнак, Е. Н. Вишневецькая // Європейський вектор економічного розвитку. Збірник наукових праць. – 2012. – Вип. 2 (13). – С 167 – 172.
16. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання: аналіт. доп. / Т. А. Тищук, Ю. М. Харазішвілі, О. В. Іванов; за заг. ред. Я. А. Жаліла [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/TEN.indd-532d7.pdf>.
17. Buehn, A. Shadow economies around the world: novel insights, accepted knowledge, and new estimates [Text] / Andreas Buehn, Friedrich Schneider // International Tax and Public Finance. – 2012. – Vol 19(1). – P. 139-171.
18. Paying Taxes 2013. The Global Picture. – PWC and World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2013.pdf>.
19. Paying Taxes 2012. The Global Picture. – PWC and World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2012.pdf>
20. Paying Taxes 2009. The Global Picture. – PWC and World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/DB09->
21. Уплата налогов – почетная обязанность каждого гражданина [Текст] // Вести. – 16 декабря 2011. – №49(190).

References

1. Desyatnyuk, O. M. (2009). Sources of tax risks and the theoretical and methodological tools of research. Bulletin TNEU, 1, 81-95.
2. Granaturov, V. M., Yasenova, I. B. (2007). State tax risk : definition and classification. Finance of Ukraine, 10, 86-95.
3. Timofeev, I. Yu. (2009). Security of the State Tax Business: Theory and Practice. Moscow: "Globus".
4. Martyniuk, V. P., Baranetska, O. V. (2013). Evaluation of selected indicators of fiscal security of the State. BIZNES INFORM, 8, 15-21.
5. Varnaliy, Z. S. (2009). Economic Security. Kyiv : Knowledge.
6. Senchagov, V. K. (2005). The economic security of Russia: General Course. Moscow: Business.
7. The official web site of the Ministry of Finance of Ukraine. Retrieved September 15, 2013, from : <http://www.minfin.gov.ua/>.
8. Zalilo, Y. A. (2013). Risks of post-crisis development of the financial sector in Ukraine : sources, evaluation, stabilization tools. The analytical report. Retrieved September 15, 2013, from : http://www.niss.gov.ua/public/File/2013_nauk_an_rozrobku/finsector_riski.pdf.

-
9. *The Global Competitiveness Report 2013-2014. World economic forum (2013)*. Retrieved September 15, 2013, from : http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2013-4.pdf.
 10. *Rates, indices, rates, calculated by the Ministry of Finance of Ukraine (2013)*. Retrieved September 15, 2013, from : <http://index.minfin.com.ua>
 11. *The Budget Code of Ukraine (2013)*. Retrieved September 15, 2013, from : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
 12. *Methods of calculating the economic security of Ukraine (2013)*. Retrieved September 15, 2013, from : http://www.me.gov.ua/control/uk/publish/article?Art_id=97980&cat_id=38738.
 13. Tkachenko, T. (2009). *Comparative analysis of the tax burden in the economy of Ukraine and countries with developed market economies. [Formation of a market economy in Ukraine, 19, 460-464.*
 14. *Tax revenue. The World Bank. (2013)*. Retrieved September 15, 2013, from : <http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS>.
 15. Vyshnevskyy, V. P., Hurnak, A., Vyshnevskaya, E. N. (2012). *Evolutionary theory and tax population. European vector of economic development. Collected papers, Vol. 2(13), 167-172.*
 16. Tyshchuk, T. A., Kharazishvili, Y. M., Ivanov, O. V. (n.d.). *The shadow economy in Ukraine : the scope and directions Response.* Retrieved September 15, 2013, from : <http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/TEN.indd-532d7.pdf>.
 17. Buehn, A., Schneider, F. (2012). *Shadow economies around the world: novel insights, accepted knowledge, and new estimates. International Tax and Public Finance, Vol 19(1), 139-171.*
 18. *Paying Taxes 2013. The Global Picture. – PWC and World Bank. (2013)*. Retrieved September 15, 2013, from : <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2013.pdf>.
 19. *Paying Taxes 2012. The Global Picture. – PWC and World Bank. (2012)*. Retrieved September 15, 2013, from : <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2012.pdf>.
 20. *Paying Taxes 2009. The Global Picture. – PWC and World Bank. (2009)*. Retrieved September 15, 2013, from : <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/DB09->
 21. *Paying taxes - the honorable duty of every citizen (2011, December 16). News, 49 (190).*

Стаття надійшла до редакції 18.10.2013 р.