

Барановський О.І.

ПОДАТКОВА БЕЗПЕКА: СУТНІСНИЙ ВИМІР

У статті наголошено на значущості забезпечення податкової безпеки. Розглянуто підходи до визначення її сутності та наведено її авторське бачення. Визначено чинники, які зумовлюють стан податкової безпеки; з'ясовано наявні та потенційно можливі загрози податковій безпеці. Розраховано рівень досягнення порогових значень окремих індикаторів податкової безпеки.

Ключові слова: *оподаткування, податкова безпека, чинники податкової безпеки, загрози податковій безпеці, індикатори податкової безпеки.*

Барановский А.И.

НАЛОГОВАЯ БЕЗОПАСНОСТЬ: СУЩНОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ

В статье акцентировано внимание на значимости обеспечения налоговой безопасности. Рассмотрены подходы к определению ее сущности и приведено ее авторское видение. Определены факторы, обуславливающие состояние налоговой безопасности; выявлены существующие и потенциально возможные угрозы налоговой безопасности. Рассчитан уровень достижения пороговых значений отдельных индикаторов налоговой безопасности.

Ключевые слова: *налогообложение, налоговая безопасность, факторы налоговой безопасности, угрозы налоговой безопасности, индикаторы налоговой безопасности.*

Baranovskyi O.I.

TAX SECURITY: SUBSTANCE

The importance of ensuring tax security is highlighted in article. Ways of defining the substance of tax security are reviewed. Author's view of tax security definition is presented. Factors which impact the status of tax security are defined, current and potential threats to tax security are identified. Limit of certain tax security indicators is calculated.

Keywords: *taxation, tax security, factors of tax security, threats to tax security, indicators of tax security.*

Постановка проблеми. Однією з передумов економічного зростання, належного стану фінансів держави, господарюючих суб'єктів і домогосподарств, сприятливого інвестиційного клімату є податкова безпека. Підвищення уваги до податкової безпеки, на наше переконання, зумовлено й тим, що чинна податкова система, залежно від податкових інститутів, переліку й ставок податків, їх співвідношення, характеру їх адміністрування, державної податкової політики, а також фінансового стану платників податків і розвитку глобалізаційних та інтеграційних процесів, може виступати не лише як чинник забезпечення соціально-економічного розвитку, але й як загроза йому.

Це тим більш актуально для України, оскільки за рейтингом Світового банку, її податкова система за витратами часу і ресурсів на 107-му місці (табл.1) серед 189 держав світу. Незважаючи на позитивну динаміку, інтегральна оцінка оподаткування на 24 позиції поступається інтегральній оцінці сприятливості ведення бізнесу, а сукупна податкова ставка до прибутку становить 52,2% за середнього в світі у 40,8%.

Таблиця 1

Позиція України в рейтингу сприятливості ведення бізнесу (Doing Business) та показники, що характеризують оподаткування*

Показники	Роки				
	2012	2013	2014	2015	2016
Ведення бізнесу, місце	152	140	112	96	83
Оподаткування, місце	183	165	155	106	107
Кількість податкових платежів і зборів для середнього підприємства, од.	135	28	28	5	5
Обслуговування податкових платежів і зборів, год.	657	491	390	350	350
Сукупна податкова ставка, % до прибутку	57,1	55,4	54,9	52,9	52,2

* складено за даними[38-42]

Безумовно, це спричиняє консервацію кризових явищ, величезні масштаби ухилення господарюючих суб'єктів і домогосподарств від

оподаткування, значний дефіцит держбюджету, зростання тіньового сектору, непродуктивний вплив капіталу з України, зниження її інвестиційної привабливості, зменшення платоспроможного попиту та зростання соціальної напруженості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проблематикою податкової безпеки займалися такі вітчизняні і зарубіжні дослідники, як: В.Альошин[1], Ю.Бережна[20], М.Виклюк[7], О.Воронкова[12], В.Гресик[7], Ю.Іванов[20], В.Іщенко[21], І.Кеменяш[22], С.Лобов[24], Т.Лопатіна[25], І.Луценко[26], Ю.Марченко[27], В.Овчиников[1], Л.Тарангул[17], І.Тимофєєва[32], Д.Тихонов[33], А.Цвілій-Букланова[36], Е.Челишева[1].

Проте, на сьогодні відсутні усталене визначення сутності податкової безпеки, її змістовних компонентів і різновидів, місця і ролі у забезпеченні фінансової безпеки держави, суб'єктів господарювання і домогосподарств; однозначне з'ясування чинників і загроз податковій безпеці економічних агентів, обґрунтовані підходи до оцінки її рівня.

Метою дослідження є уточнення сутності податкової безпеки, визначення її компонентів і різновидів; чинників, що зумовлюють її стан; загроз податковій безпеці і оцінка її реального стану.

Виклад основного матеріалу. У тлумаченні сутності податкової безпеки можна виокремити функціональний, рівневий, елементний, управлінський та змішаний підходи.

За оцінкою представників *функціонального підходу*, податкова безпека трактується як стан системи оподаткування та її інститутів, за якого забезпечується гарантований захист і соціально спрямований розвиток фінансової системи загалом, формується фінансовий потенціал, достатній для протидії внутрішнім і зовнішнім загрозам фінансовій безпеці. А діяльність із забезпечення податкової безпеки здійснюється на рівнях: держави, підприємств і організацій, особистості. Систему податкової безпеки визначають як сукупність правових, організаційних, фінансових і інституційних відносин,

організованих державою з метою захисту фінансових інтересів усіх її суб'єктів від об'єктивно існуючих зовнішніх і внутрішніх загроз [1].

Втім, на наш погляд, правомірно вести мову не про систему податкової безпеки як такої, а систему її забезпечення. Податкова безпека не може бути сукупністю зазначених відносин, організованих виключно державою, оскільки за такого підходу не враховується чинник небажання фізичних і юридичних осіб сплачувати повною мірою/своєчасно податки. Крім того, в наведеному визначенні податкової безпеки абстрактно виглядає характеристика фінансового потенціалу (незрозуміло, чийого? – О.Б.).

В податковій безпеці вбачають і забезпечення зростання ресурсного потенціалу для соціально-економічної стабільності та розвитку держави, збереження цілісності фінансової системи, протистояння внутрішнім і зовнішнім загрозам України [17].

В рамках функціонального підходу зустрічаються й вкрай спрощені погляди на сутність податкової безпеки, під якою, зокрема, розуміють спосіб забезпечення права держави на податкові доходи [23], захищеність податкової системи від протиправної діяльності [5].

Прихильники *рівневого підходу* визначають податкову безпеку як стан системи оподаткування, за якого забезпечується гарантований захист і гармонійний розвиток фінансової системи держави, здатність податкових інструментів до захисту національних інтересів, підтримання соціально-економічної стабільності суспільства, формування достатніх державі і місцевому самоврядуванню фінансових ресурсів, успішне протистояння внутрішнім і зовнішнім загрозам податковій безпеці країни, якими є сукупність умов і чинників, вплив яких зумовлює порушення стабільності розвитку податкової системи і її сталої структури [36].

Однак, на нашу думку, дещо звуженим вбачається погляд на забезпечення гарантованого захисту і гармонійний розвиток виключно фінансової системи. Податкова безпека має бути основою поступального розвитку не лише останньої, а й домогосподарств, суб'єктів господарювання, галузей

господарського комплексу, регіонів і держави загалом. Незрозумілою є й теза про здатність податкових інструментів захищати національні інтереси.

Існують думки, що податкова безпека – це стан:

оподаткування, що забезпечує гарантоване поповнення держбюджету з метою соціально-економічного розвитку країни [31];

податкової системи, за якого відсутня податкова заборгованість, забезпечуються функціонування органів влади [34], безперервне і достатнє фінансування держави та муніципальних утворень шляхом стягування податків навіть за наявності загроз і негативних впливів на неї з боку порушників податкового законодавства [33] або який визначає гармонізацію справляння податків за умови ефективного управління ризиками та загрозами у податковій сфері, шляхом вжиття необхідних заходів для задоволення інтересів держави, суспільства та платників податків [7];

захищеності держави і господарюючого суб'єкта як платника податків чи податкового агента від фінансових й інших втрат податкового характеру [3] або податкових ризиків [29];

економіки, за якого забезпечується безперервне і достатнє фінансування держави [2].

Проте, на наше переконання, податкову безпеку слід розглядати не абстрактно, а стосовно того чи іншого економічного агента. Призначення податкових платежів не обмежується лише фінансуванням держави і муніципальних утворень, а й решти економічних агентів. Податкову безпеку не можна зводити лише до стягування податків.

Під податковою безпекою розуміють і такий стан податкової системи, за якого забезпечується гарантований захист податкових інтересів держави, бізнесу і суспільства від внутрішніх і зовнішніх загроз [32]. І хоча в даному визначенні розширено суб'єктний ряд, на наш погляд, некоректним є поширення на нього дефініції «податкові інтереси», оскільки бізнес апріорі зацікавлений в мінімізації оподаткування, що суперечить інтересам держави і суспільства загалом. Відтак, правомірніше вести мову про публічні і приватні

інтереси в податковій сфері.

Представники *елементного підходу* до визначення сутності податкової безпеки тлумачать її як:

інтегровану підсистему економічної безпеки, яка впливає на фінансове забезпечення її складових: інноваційно-технологічної, інвестиційної, енергетичної, сировинно-ресурсної, продовольчої, соціальної, експортної, імпоротної та міжнародно-інтеграційної безпеки [20].

складову фінансової безпеки держави, яка визначається наявністю сформованої податкової системи, оптимальним рівнем оподаткування, що забезпечує достатнє наповнення дохідної частини бюджету для виконання державою своїх функцій, а також забезпечує розвиток реального сектору економіки та соціальний захист населення [21].

Крім того, існує думка, що податкова безпека – явище суспільного життя, що інтегрує узгоджені дії суб'єктів оподаткованого процесу в досягненні єдності їх інтересів. Вона, будучи складовою фінансової й економічної безпеки, об'єктивно генерується ступенем задоволення потреб платників податків у суспільних благах [13]. З останнім, на наш погляд, не можна погодитись, оскільки податкова безпека має задовольняти не лише потреби платників податків, а й держави і суспільства загалом.

Представники *управлінського підходу* до визначення сутності податкової безпеки розуміють під нею комплекс заходів з мінімізації претензій податкових органів в разі виникнення чи можливості виникнення податкових спорів [28]. В цьому плані, на наш погляд, важливим є досягнення податкового компромісу для підприємств, чий спори з податківцями вже розглядаються в судах або все йшло до того: податкові зобов'язання були нараховані, але ще не узгоджені.

Національну податкову безпеку визначають як стан податкової системи, що характеризується стійкістю і стабільністю її елементів, які передбачають можливість захищати національні економічні інтереси і протистояти зовнішнім і внутрішнім загрозам, можливість реалізації і розвитку податкового потенціалу країн, ефективне використання податкової системи для встановлення

конкурентних переваг національної економіки в умовах глобалізації [20].

Податкова безпека держави є частиною її економічної безпеки (а отже, і фінансової – О. Б.) і являє собою стан, за якого забезпечується гарантоване надходження податкових платежів до бюджету, що забезпечує захист національних інтересів, соціальну спрямованість податкової політики і достатній оборонний потенціал навіть за несприятливих умов розвитку внутрішніх і зовнішніх процесів [24]. На наш погляд, з таким визначенням повною мірою не можна погодитися, оскільки акцент в ньому зроблено на формуванні дохідної частини бюджету, а весь спектр можливого витрачання податкових надходжень не окреслений.

Податкову безпеку підприємства розглядають як: виявлення, попередження і ліквідацію загроз, що можуть завдати матеріальний, соціальний чи моральний збитки бізнесу внаслідок недотримання податкового режиму; фінансово-економічний стан платника податків, що забезпечує мінімізацію податкових ризиків, за якого господарюючий суб'єкт повністю й вчасно сплачує податки, а виконавчі і законодавчі органи забезпечують захист платника податків [24,27]; комплексний захист від факторів зовнішнього та внутрішнього середовища системи податкового планування на підприємстві [30].

З останнім визначенням важко погодитись, оскільки лише захистом системи податкового планування податкова безпека підприємства не обмежується.

Таким чином, податкову безпеку тлумачать як: явище суспільного життя; чинник забезпечення державної політики; певний стан системи оподаткування та її інститутів (економічних агентів); захищеність інтересів суб'єктів оподаткування на всіх рівнях податкових правовідносин і забезпеченість держави податковими надходженнями; здатність; сукупність внутрішніх і зовнішніх умов і чинників, сприятливих для формування і ефективного використання фінансових ресурсів. Втім, всі вищепредставлені визначення трактують податкову безпеку лише в певних ракурсах і не дають комплексного

уявлення про цю багатоаспектну категорію, а, відтак, потребують подальшого уточнення.

На наш погляд, під податковою безпекою слід розуміти:

додержання податкового суверенітету, створення сприятливого податкового клімату шляхом поєднання фіскальної і стимулюючої функцій податкової системи, усунення податкової дискримінації та підвищення ефективності податкового адміністрування, досягнення високого податкового рейтингу країни;

унормований міжнародними угодами і чинним законодавством та передбачуваний на перспективу рівень податкового навантаження (з урахуванням кількості податків, обсягу і структури податкових платежів) домогосподарств і суб'єктів господарювання, за якого: забезпечуються прийнятна для платників податків величина податкових витрат, обирається модель їх поведінки, яка передбачає неодмінне виконання вимог чинного податкового законодавства, підвищення податкової активності; формуються достатні податкові потоки, що наповнюють бюджети різних рівнів; уповільнюється зростання тіньового сектору національної економіки; легалізується заробітна плата; стає не вигідним непродуктивний вплив капіталу закордон; відбувається поступальний соціально-економічний розвиток країни;

ступінь захищеності інтересів економічних агентів у податковій сфері;

наявність податкової системи, що стимулювала б виробників до підвищення конкурентоспроможності товарів, робіт і послуг на вітчизняному і зарубіжних ринках;

оптимальне розмежування податкових повноважень між державою і регіонами; ефективне функціонування інститутів податкової системи (податкові правила, механізм їх дотримання, нормативні і фактичні моделі поведінки платників податків); формування і реалізацію обґрунтованої податкової політики та забезпечення стійкості й стабільності податкової сфери, дієвості податкового контролю, підвищення податкової правосвідомості і

культури платників податків; дотримання податкової таємниці; забезпечення ефективності й транспарентності використання зібраних податків;

мінімізацію первісно конфліктних податкових ризиків, що виникають у взаємовідносинах платників податків і держави завдяки їх ідентифікації й оцінці, моніторингу за ними, обґрунтованому вибору методів (передача ведення податкового обліку і звітності в аутсорсинг, підвищення контролю за найбільш проблематичними ланками системи оподаткування; покладання відповідальності за негативні наслідки на аудиторські і страхові компанії); зниження рівня податкових злочинів і правопорушень;

недопущення девіантної/опортуністичної поведінки платників податків, подвійного оподаткування, зниження податкових потенціалів населення і суб'єктів господарювання, псевдолегальної мінімізації податкової бази, незаконного відшкодування сплачених податків, утворення податкової заборгованості; уникнення податкових схем; запобігання міжнародній і регіональній недобросовісній податковій конкуренції (використання бази оподаткування для формування нових джерел податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів шляхом надання необґрунтованих податкових пільг; виведення коштів за межі національних юрисдикцій в офшори).

Поряд з визначенням сутності податкової безпеки для її дотримання необхідно виявити чинники, що зумовлюють її рівень. На наш погляд, *чинниками податкової безпеки держави є:*

стан національної економіки, ступінь впливу глобалізаційних та інтеграційних процесів на неї;

конституційне розмежування податкових компетенцій між рівнями державної влади;

стабільність функціонування податкової системи та її тісний зв'язок з соціально-економічним розвитком і фінансовим станом держави;

конфіскаційний/стимулювальний характер податкової політики;

досконалість/недосконалість практики уникнення подвійного оподаткування;

наявність/відсутність податкових пільг;
проведення/непроведення податкової амністії;
наявність/відсутність належної податкової культури;
дієвість/недієвість адміністративної й кримінальної відповідальності за податкові правопорушення; податкового контролю.

Забезпечення податкової безпеки неможливе і без достеменного з'ясування існуючих і можливих загроз у цій сфері. Наявними і потенційно можливими *загрозами податковій безпеці в Україні*, на наш погляд, є:

неврахування при формуванні вітчизняної податкової системи необхідності забезпечення податкової безпеки держави, регіонів, платників податків;

необґрунтованість, непослідовність податкової політики; відсутність належної експертизи впровадження податкових новацій; неоднозначне трактування нормативних актів, що регулюють оподаткування; недотримання порядку внесення змін і доповнень до чинного податкового законодавства; невизначеність і відсутність законодавчого закріплення рівня максимального податкового навантаження; незавершеність унормування проведення реструктуризації накопиченої та поточної податкової заборгованості;

відсутність законодавчого унормування відповідальності за неподання контролюючим органам інформації про платників податків, об'єкти оподаткування та пов'язані з оподаткуванням, та її недостовірність;

порушення і недоліки при адмініструванні і справлянні податків, недоліки їх прогнозування; неналежне виконання податківцями своїх обов'язків і дотримання податкової таємниці; відсутність з боку фіскальних органів дієвого контролю дотримання платниками податків чинного законодавства;

неправильне застосування податкових пільг, відсутність належного обґрунтування системи державного контролю за ними й методики оцінки ефективності надання галузевих пільг та відповідальності платників податків за несвоєчасно надані/надані з помилками звіти про суми податкових пільг;

зростання частки готівки в загальному обсязі грошової маси в обігу, що

спричиняє зростання тіньового сектору національної економіки, та державного боргу, що вимагає збільшення витрат на його обслуговування й погашення;

звуження податкової бази, що спричиняє зменшення податкових надходжень до державного і місцевих бюджетів; встановлення неконкурентних податкових ставок; незаконне відшкодування ПДВ;

перехід податкового боргу, не забезпеченого податковою заставою, у безнадійний та подальше його списання; практика розстрочених грошових зобов'язань підприємствам не на підставі вимог податкового законодавства, а за рішеннями судів; встановлення розміру пені за несвоєчасну сплату грошових зобов'язань, а також процентної ставки, що нараховується на розстрочені платникам податків суми податкового боргу, в рази менше, ніж проценти за кредитами комерційних банків;

розбіжності між податковим, фінансовим і управлінським обліком;

недостатні пропаганда податкового законодавства, роз'яснення його норм; низька податкова культура; незабезпечення дієвого захисту прав та інтересів платників податків; відсутність належного страхування відповідальності платників податків та податкових консультантів;

непідготовленість судової системи до розгляду справ у податковій сфері.

Про відсутність стійких «правил гри» у податковій сфері свідчить те, що з моменту прийняття Податкового кодексу України у грудні 2010 р. до нього станом на II півріччя 2016 р. було внесено 102 зміни, багато з яких не обмежувались однією поправкою чинних норм. Крім того, кодекс містить десятки відсильних норм, що не сприяє сталості податкового законодавства.

Загрожують податковій безпеці держави й численні податкові пільги, внаслідок чого до бюджету не надходять величезні суми. Так, лише в 2012р. втрати Зведеного бюджету України внаслідок цього оцінювались у 42,5 млрд грн. За експертними ж оцінками, внаслідок податкових і митних пільг держбюджет недовтримує понад чверті відповідних надходжень. Слід зазначити, що починаючи з 2013 р. Міністерство фінансів України при подачі проекту держбюджету на наступний рік припинило оцінку надання податкових пільг.

Станом на 01.01.2015 р. в Україні діяла 251 податкова пільга, в тому числі 54 мали цільове спрямування, а 74 призводили до втрат бюджету [16].

Водночас, наявність податкових пільг спричиняє посилення податкового навантаження на суб'єктів господарювання, які не мають пільг, підбив конкуренції, зростання корупції.

Загрожує податковій безпеці держави й величезна кількість збиткових підприємств. Так, частка збиткових підприємств у 2015р. становила майже третину всіх великих і середніх підприємств (у 2014р. – майже 2/5) [35]. При цьому слід зазначити, що податковий борг підприємств, що перебувають у процедурах банкрутства, визнається неможливим для стягнення.

Істотною загрозою податковій безпеці держави є зростання податкового боргу (табл.2), який перед держбюджетом за 2015 р. збільшився на 15,4 млрд грн – до 36,4 млрд грн.

Таблиця 2

Податковий борг*, розстрочені (відстрочені) грошові зобов'язання, списання податкового боргу, млрд грн.**

Показники	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
Податковий борг	7,5	8,3	9,0	21,0	36,4
Розстрочені (відстрочені) грошові зобов'язання	5,8	3,2	7,1	6,3	8,3
Списання податкового боргу	21,9	5,0	4,5	3,5	н/д

* економічно активних підприємств

**складено за даними [8, 14; 9, 15; 10, 19; 11, 11; 15]

При цьому обсяг чинних розстрочень і відстрочень грошових зобов'язань (податкового боргу) перед держбюджетом, що надають платнику можливість не накопичувати борг і виконати зобов'язання перед бюджетом у наступні періоди, збільшився майже на 2 млрд грн, або 31,5%, – до 8,3 млрд грн, з яких 6,1 млрд грн, або 73,2%, – підприємств добувної промисловості [11, 9, 11].

Загрозами податковій безпеці в Україні є й численні податкові ризики, що можуть матеріалізуватись:

для держави – у: створенні спотвореної уяви про надмірний податковий тягар для домогосподарств і суб'єктів господарювання; несплаті (несвоєчасній,

неповній сплаті) податків; поширенні в господарській практиці податкової оптимізації; ухиленні від подання декларацій доходів; залежності доходів бюджету від обмеженої кількості платників податків; зростанні податкових злочинів; збільшенні тіньового сектору національної економіки; зростанні масштабів втечі національного капіталу за кордон; відсутності прогресивного оподаткування; порушенні принципу розмірності (підвищення ставок після граничного рівня для сумлінних платників податків призводить до скорочення податкових доходів); зменшенні реальних обсягів податкових платежів за високої інфляції; зростанні податкової заборгованості; неефективності використання зібраних податкових платежів;

для платників податків – у: зменшенні рентабельності і зростанні збитковості суб'єктів господарювання; зростанні податкового навантаження внаслідок збільшення податкових ставок, скасування пільг і преференцій; зменшенні податкового потенціалу; фінансових втратах платника податків/недоотриманні доходів внаслідок скоєння ним податкових правопорушень.

Підриває податкову безпеку й надієвість податкового контролю. Достатньо згадати багаторічну епопею з внесенням змін до ст.98 Конституції України про надання Рахунковій палаті повноважень здійснення державного фінансового контролю не лише за бюджетними видатками, а й доходами. Непослідовність дій влади спричинило тривалу безконтрольність наповнення дохідної частини державного і місцевих бюджетів й відсутність на сьогодні незалежного контролю в цій сфері.

Крім того, несвоєчасне проведення фіскальними органами документальних перевірок юридичних осіб, які припинили свою господарську діяльність, уможлиблює останнім припинення юридичної особи через державного реєстратора, що негативно позначається на повноті надходжень до держбюджету.

За звітами Рахункової палати [18, 30; 19, 29], в структурі виявлених порушень та недоліків у формуванні доходів держбюджету у 2014 р. частка

неналежного контролю податкових і митних органів становила 13,8%, а у 2015 р. – 2,3%. А аналіз стану організації та проведення органами ДФС перевірок юридичних осіб щодо додержання податкового законодавства та забезпечення надходжень до бюджету засвідчив недонадходження до нього близько 9 млрд грн. узгоджених з платниками податків донарахованих за результатами перевірок податкових зобов'язань і штрафів [19, 11].

Нагальною проблемою в забезпеченні податкової безпеки в Україні є визначення системи відповідних індикаторів, їх порогових значень, а також ступеня дотримання останніх.

Основними індикаторами податкової безпеки, на наш погляд, є: кількість податків, співвідношення прямих і непрямих податків; податкове навантаження; відношення податкових доходів до номінального і реального ВВП; результативність адміністрування податкових платежів; податкові витрати; час, витрачений на податкове адміністрування; податкова заборгованість; кількість і розмір податкових пільг.

При цьому проблемою в оцінці реального стану податкової безпеки є обмежена наявність порогових значень її індикаторів. У зв'язку з цим об'єктивно можна оцінити лише окремі аспекти податкової безпеки в Україні (табл. 3).

Таблиця 3

Співвідношення порогових і фактичних значень податкової безпеки*

Показники податкової безпеки	Порогові значення показників	Фактичний стан на 1 січня 2016 р.	Співвідношення фактичного і порогового значення**
Рівень концентрації податкових надходжень у доходах держбюджету, %	≥ 60	87,3	1,45
Рівень податкового боргу (податковий борг/податкові надходження до держбюджету), %	$\leq 1 - 3$	7,8	0,13-0,38
Рівень податкового навантаження до валового прибутку, %	10-50	52,2	0,19-0,96
Коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень (фактичні надходження/планові надходження)	≥ 1	1,01	1,01

* розраховано автором за пороговими значеннями з [4; 6, 92-94; 26, 161; 37, 40]

** співвідношення фактичного і порогового значень нормовано відносно порогового значення, яке приймається за 1. При цьому його розраховують як відношення фактичного значення до порогового, якщо бажане збільшення відповідного показника податкової безпеки, і навпаки – якщо бажане його зниження

Податкову безпеку можна визнавати: задовільною чи незадовільною, адекватною чи неадекватною існуючим і потенційно можливим ризикам, викликам і загрозам. З огляду на здійснені автором розрахунки дотримання порогових значень індикаторів податкової безпеки в Україні безпечними можна вважати рівень концентрації податкових надходжень у доходах держбюджету та результативність адміністрування податкових надходжень. Натомість небезпечними є досягнуті рівні податкового навантаження суб'єктів господарювання й податкового боргу.

Висновки. Таким чином, універсальний характер категорії «безпека», розмаїття проявів податкових відносин в сучасній економіці приводить до висновку, що податкова безпека має досліджуватися не якоюсь галуззю знання, а міждисциплінарною системою знань, що охоплює філософські, соціологічні, правові, економічні й інші загальнонаукові принципи діалектики пізнання, спеціальні методи дослідження [32].

Податкову безпеку необхідно розглядати на мікро- (рівні фізичних і юридичних осіб), мезо- (галузі і регіону), макро- (держави), мета- (економічних і валютних союзів) та мегарівні (світового господарства). Доцільно вести мову й про податкову безпеку бізнесу (підприємництва), безпеку податкових інспекцій, податкових агентів і податкових консультантів та податкову безпеку суспільства загалом.

Неодмінними елементами системи забезпечення податкової безпеки є податковий ризик-менеджмент, податкове планування і податковий контроль.

З огляду на значущість дотримання податкової безпеки необхідно враховувати вплив її досягнутого і потенційно можливого рівнів на безпеку грошового обігу, бюджетну, інфляційну, валютну, боргову, інвестиційну, митну, майнову, зовнішньоекономічну безпеку й безпеку банківської системи, страхового і фондового ринків.

Відтак, проблематика податкової безпеки вимагає подальших досліджень.

Список використаних джерел

1. *Алешин В.А., Овчинников В.Н., Чельшева Э.А.* Системная парадигма обеспечения налоговой безопасности России и ее регионов // *Terra economicus.* – 2012. – Т. 10, № 1. – С.20-26.
2. *Анищенко А.А.* Обеспечение экономической безопасности налоговой сферы // *Аудит и финансовый анализ.* – 2007. – № 1. – С.79-88.
3. *Баженов А.А., Мехдиев Ш.З.* Налоговая безопасность как элемент национальной безопасности государства // *Национальная безопасность.* – 2012. – № 5. – С.85–88.
4. *Баранецька О.* Характеристика фінансово-економічних чинників та індикаторів фіскальної безпеки держави // [F:/downloads/Unzap_2008_4_90%20\(2\).pdf](F:/downloads/Unzap_2008_4_90%20(2).pdf)
5. *Бутылин Д.В.* Проблемы обеспечения налоговой безопасности // *Вестник ЮУрГУ.* – 2006. – № 13. – С. 225-227.
6. *Васильців Т.Г.* Економічна безпека підприємництва України: стратегія та механізми зміцнення: Монографія. – Львів: Арал, 2008. – 384 с.
7. *Виклюк М.І., Гресик В.В.* Податкова безпека: дуалістичність економічної природи трактування змісту основних характеристик // *Інноваційна економіка.* – 2013. – № 5. – С.242-246.
8. Висновки щодо виконання Державного бюджету України на 2011 рік. – К., 2012. – 65 с.
9. Висновки щодо виконання Державного бюджету України на 2012 рік. – К., 2013. – 63 с.
10. Висновки щодо виконання Державного бюджету України на 2014 рік. – К., 2015. – 67 с.
11. Висновки щодо виконання закону про Державний бюджет України на 2015 рік. – К., 2016. – 46 с.
12. *Воронкова О. М.* Державний податковий менеджмент в Україні: теорія, методологія, практика: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: спец. 08.00.08. – Ірпінь, 2013. – 36 с.
13. *Голик Е.Н.* Налоговая составляющая экономической безопасности государства // *Государственное и муниципальное управление. Ученые записки СКАГС.* – 2015. – № 3. – С.234-240.
14. *Десятнюк О. М.* Діалектика ризиковості розбудови податкової системи України: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: спец. 08.00.08. – Тернопіль, 2010. – 36 с.
15. Динаміка податкового боргу // <http://sta-sumy.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borg/>
16. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів // <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>
17. *Економічна безпека / за ред. З. С. Варналія.* – К. : Знання, 2009. – 647с.
18. *Звіт Рахункової палати за 2014 рік.* – К., 2015. – 215 с.
19. *Звіт Рахункової палати за 2015 рік.* – К., 2016. – 332 с.

20. *Іванов Ю.Б., Бережна Ю.В.* Податкова безпека: сутність та умови забезпечення // Економіка розвитку. – 2010. – № 2. – С.9–11.
21. *Іщенко В.В.* Податкова складова фінансової безпеки держави // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2012. – № 37. – С.35-40.
22. *Кеменяш І. Г.* Управління податковою безпекою суб'єктів підприємництва в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.08. – Львів, 2011. – 23 с.
23. *Коробов В.В.* Финансовая безопасность в системе государственного финансового контроля: автореф. дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.10. – Иваново, 2010. – 16 с.
24. *Лобов С.Р.* Информационные технологии как средство совершенствования механизма налоговой безопасности // Информационные системы и технологии. – 2012. – № 3. – С.78-86.
25. *Лопатина Т.М.* Правовая методология обеспечения налоговой безопасности // cyberleninka.ru/article/n/pravovaya-metodologiya-obespecheniya-nalogovoy-bezopasnosti
26. *Луценко І.С.* Методичний підхід до оцінювання рівня податкової безпеки держави // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2015. – Випуск 12. Частина 2. – С.159-163.
27. *Марченко Ю.В.* Податкова безпека в межах соціально-політичної моделі формування безпеки підприємництва // Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». Серія: Філософія, філософія права, політологія, соціологія. – 2012. – № 4. – С.170-181.
28. *Налоговая безопасность* // www.denisovaudit.ru/services/taxsafety/
29. *Пименов Н.А.* Фискальные риски в системе налоговой безопасности предприятий и государства // *Налоги*. – 2010. – № 4. – С. 10–13.
30. *Полонська Ю.М.* Організаційне забезпечення системи підтримки прийняття управлінських рішень у податковому плануванні за критерієм податкової безпеки // *Комунальне господарство міст*. – 2011. – № 100. – С. 277-284.
31. *Пономарев А.И., Игнатова Т.В.* Налоговое администрирование в Российской Федерации. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 288 с.
32. *Тимофеева И.Ю.* Налоговая безопасность государства, бизнеса и общества: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: спец. 08.00.05. – М., 2011. – 53 с.
33. *Тихонов Д. Н.* Основы налоговой безопасности. – М.: Атлантика-Пресс, 2002. – 224 с.
34. *Фишер О.В., Чанкселиани Л.Г.* Формирование налогового климата территории как приоритетное направление региональной налоговой политики // *Региональная экономика: теория и практика*. – 2012. – №18. – С.44-53.
35. *Фінансові результати діяльності великих та середніх підприємств у 2015 році. Експрес-випуск* // www.ukrstat.gov.ua
36. *Цвилий-Букланова А.А.* Угрозы налоговой безопасности России в контексте современного развития государства // *Вестник Омского университета. Серия «Право»*. – 2010. – № 1. – С. 41-48.
37. *Шемаева Л.Г., Онофрійчук В.П.* Методика оцінки рівня фінансової

безпеки сектору державних фінансів України // Проблеми науки. – 2012. – № 3. – С. 38-43.

38. Doing Business 2012: Doing Business in a More Transparent World // <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2012>

39. Doing Business 2013: Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises // <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2013>

40. Doing Business 2014: Understanding Regulations for Small and Medium-Size Enterprises // <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2014>

41. Doing Business 2015: Going Beyond Efficiency // <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2015>

42. Doing Business 2016: Measuring Regulatory Quality and Efficiency // <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2016>

Барановський Олександр Іванович - проректор з наукової роботи ДВНЗ «Університет банківської справи», заслужений економіст України, доктор економічних наук, професор.