

УДК 336.22

Чуй І. Р.,

irina_chui@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-8795-4514,

Researcher ID: E-9653-2019,

к.е.н., доц., доцент кафедри фінансів, економічної безпеки, банківської справи та страхового бізнесу, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

Голдак С. М.,

бакалавр, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

Дума О. І.,

бакалавр, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

ПОДАТКОВА БЕЗПЕКА ЯК ФАКТОР ПІДВИЩЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Анотація. У статті характеризується система забезпечення податкової безпеки держави, проводиться оцінювання загроз, ризиків та індикаторів для визначення її стану. Окремими характеристиками безпеки є моніторинг загроз, оцінювання вразливості податкової системи до цих загроз, аналіз індикаторів податкової безпеки держави, зокрема обсягів податкових надходжень Зведеного бюджету України за 2016-2020 рр., фіскальної значимості податків у структурі доходів бюджету та у ВВП, рівня ухилення від оподаткування та тіньової економіки, рівня виконання плану надходжень, ефективності адміністрування та дієвості податкового контролю, навантаження працівників органів державної податкової служби. Оцінювання стану податкової безпеки в Україні виявило посилення податкового навантаження, передусім за рахунок зростання податкового навантаження на працю і прибуток підприємств. Зростання витрат на утримання фіскальних органів та адміністрування податків не варіює зі зростанням величини податкового боргу та станом у сфері ухилення від оподаткування. Про низьку ефективність адміністрування податків свідчить зростання податкового боргу і значний рівень списання безнадійної податкової заборгованості. Заходи, проведені органами ДФС і ДПС щодо погашення та упередження зростання податкового боргу, виявилися неефективними. Рівень стягнення податків, донарахованих за результатами контрольної-перевірочної роботи, дуже низький і варіює в межах 20-30 %. Найбільшими схемами зловживань у сфері оподаткування в 2020 р. були: зарплата "у конвертах", порушення митних правил, контрабанда та корупція на кордоні. Додаткові виклики, зумовлені наслідками світової пандемії Covid-19, погіршують стан податкової безпеки, це стосується зокрема стабільності і достатності податкових надходжень до бюджетів різних рівнів, а також вразливості платників до нових карантинних умов. Доповнюють негативний вплив на стан податкової безпеки зволікання з ліквідацією неефективної податкової міліції, низька розслідуваність податкових злочинів, кадрова турбулентність у фіскальних органах, запізнитий старт Бюро економічної безпеки України. Для посилення податкової безпеки держави необхідним є завершення інституційної реформи митної служби, підвищення ефективності та дієвості податкового контролю, посилення відповідальності платників податків за уникнення від оподаткування.

Ключові слова: податкова безпека, індикатори податкової безпеки, фіскальна значимість, рівень виконання планових податкових надходжень, фіскальна ефективність податку, нерівномірність податкових надходжень, ухилення від оподаткування.

Chuy I. R.,

irina_chui@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-8795-4514,

Researcher ID: E-9653-2019,

Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Department of Finance, Economic Security, Banking and Insurance Business, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

Duma O. I.,

Bachelor's degree student, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

Holdak S. M.,

Bachelor's degree student, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

TAX SECURITY AS A FACTOR OF INCREASING THE FISCAL EFFICIENCY OF THE TAX SYSTEM OF UKRAINE

Abstract. The article characterizes the system of tax security of the state, assesses threats, risks and indicators for determining its condition. The separate security features are monitoring threats, assessing the vulnerability of the tax system to these threats, analysis of tax security indicators of the state, including tax revenues of the Consolidated Budget of Ukraine for 2016-2020, fiscal importance of taxes in the structure of budget revenues and in GDP, tax evasion and the shadow economy level, the level of implementation of the revenue plan, the efficiency of administration and the effectiveness of tax control as well as the workload of the state tax service employees. Assessment of the condition of tax security in Ukraine revealed the tax burden increase, primarily due to the growing tax burden on labor and corporate profits. The increase in expenditures on the maintenance of fiscal authorities and taxes administration does not vary with the increase in the amount of tax debt and the situation in the field of tax evasion. The low efficiency of tax administration is evidenced by the growth of tax debt and a significant level of bad tax debts write-off. Measures taken by the State Fiscal Service and the State Tax Service to repay and prevent the growth of tax debt proved to be ineffective. The level of collection of taxes accrued on the results of control-verification activities is very low and varies between 20-30%. The biggest schemes of tax abuse in 2020 were: wages "in envelopes", violations of customs regulations, smuggling and corruption at the state border. The additional challenges posed by the global Covid-19 pandemic are exacerbating tax security. This applies in particular to the stability and adequacy of tax revenues to the budgets of different levels, as well as the vulnerability of taxpayers to the new quarantine conditions. The negative impact on the condition of tax security is complemented by delays in the elimination of inefficient tax police, low investigability of tax crimes, staff turbulence in fiscal authorities as well as overdue introduction of the Bureau of Economic Security of Ukraine. To strengthen the tax security of the state, it is necessary to complete the institutional reform of the customs service, increase the efficiency and effectiveness of tax control, strengthen the responsibility of taxpayers for tax evasion.

Key words: tax security, tax security indicators, fiscal significance, level of implementation of planned tax revenues, fiscal efficiency of tax, uneven tax revenues, tax evasion.

JEL Classification: G32, H21, H26, H30, F52

DOI:<https://doi.org/10.36477/2522-1205-2021-65-21>

Постановка проблеми. Для успішного функціонування фінансової системи України і забезпечення економічної стійкості та стабільності державних фінансів необхідно досягти високого рівня фінансової безпеки. Однією з важливих складових фінансової безпеки є податкова, з допомогою якої всі рівні бюджетної системи забезпечуються фінансовими ресурсами. Від здатності податкової системи забезпечувати постійні і стабільні надходження до бюджетів усіх рівнів залежить ефективність системи фінансового перерозподілу ресурсів між різними суб'єктами і галузями економіки, розвиток підприємництва та задоволення суспільних потреб громадян.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Податкова безпека є достатньо новою економічною категорією в наукових колах та державному управлінні, а тому трактування її економічної природи та основних характеристик є неоднозначним. Про посилення інтересу науковців до податкової складової фінансової безпеки свідчить активізація наукових досліджень у сфері визначення сутності й економічної природи податкової безпеки, ризиків та загроз, які її зумовлюють, індикаторів оцінювання та шляхів зміцнення. Особливо варто відзначити наукові пошуки О. Баранецької і В. Мартинюк [1; 16], С. Голікова [3; 4], О. Іванишиної, І. Прокopenko й Ю. Панури [10], В. Іщенка [12], Г. Лісового [13], І. Лукановської [14], І. Луценко [15], Г. Миськів [2], І. Подіка і Ю. Гончарова [17], І. Цимбалюк

[21] та ін. Однак, незважаючи на значну кількість наукових робіт, присвячених цій проблематиці, питання зміцнення податкової безпеки як фактора підвищення фіскальної ефективності і результативності податкової системи держави повною мірою ще не розкриті.

Надаючи високу оцінку науковим доробкам, необхідно зауважити: проведені дослідження трактування суті та змісту дефініції "податкова безпека" засвідчують, що у науковій спільноті домінує розуміння її економіко-правової форми, яка повинна забезпечити створення державою умов для узгодження інтересів індивідів, підприємницьких структур і держави на основі дотримання принципів взаємної відповідальності суб'єктів податкових відносин, фіскальної достатності для бюджетної системи, здатності протистояти податковим ризикам і невразливості до загроз, оптимальності податкового навантаження, стійкості та захищеності.

Постановка завдання. Цілями наукової роботи є ідентифікація загроз і ризиків у сфері податкової безпеки держави, їх ранжування, оцінювання ключових індикаторів, які впливають на стан податкової безпеки, а також оцінювання спроможності держави в уникненні цих загроз та вразливості суспільства щодо протидії ідентифікованим загрозам.

Виклад основного матеріалу дослідження. Серед більшості визначень у науковців домінує твердження того, що податкова безпека характеризує

захищеність інтересів платників податків та держави, для якої податки – це інструмент забезпечення фінансовими ресурсами виконання нею своїх функцій. Разом з тим, податкова безпека визначається здатністю системи до гнучкості (розвитку і вдосконалення), а також стійкістю до наповнення її податковими платежами. А також це здатність реагувати на податкові ризики та стійкість до загроз, можливість управляти ними, ліквідувати, мінімізувати, приймати чи ігнорувати їхній негативний вплив на суб'єктів податкової безпеки [4, с. 130].

Податкова безпека держави визначається ефективністю податкової політики держави, яка має оптимально поєднувати фіскальні інтереси держави та індивідуальні, корпоративні інтереси платників податків [12, с. 36]. Проблема податкової безпеки посилюється складністю узгодження інтересів платників податків, зокрема через визначення оптимального податкового навантаження для них, та необхідністю забезпечення держави достатнім обсягом податкових надходжень. Економічну категорію “податкова безпека” аналізують через економічну, соціальну та правову її природу [3, с. 123].

Для визначення стану податкової безпеки необхідно ідентифікувати загрози, які її зумовлюють, визначити перелік індикаторів податкової безпеки та їхні порогові значення, порівняти значення фактичних значень індикаторів із пороговими та визначити інтегральний показник.

Джерела загроз податковій безпеці класифікують, виділяючи найбільш вагомі: від стану національної економіки, державних фінансів, соціальних особливостей суспільства та інституціонального середовища [4] до змін податкового законодавства, рівнів тіньової економіки й податкового навантаження, ефективності адміністрування податків [10] до низького рівня податкової культури, ухилення від сплати податків, рівня податкового боргу, збільшення витрат на сплату податків, корупції в податкових органах, зниження інвестиційної активності та інших [17, с. 191]. І. Тимофєєва класифікує джерела загроз податковій безпеці за джерелами їхнього виникнення, за рівнями, ступенем вірогідності, видами збитку та значущістю [19, с. 18-21]. Водночас Г. Миськів характеризує загрози і ризики податковій безпеці, виділяючи для держави наступні: ризики порушення законодавства; адміністрування; реалізації податкової політики; уникнення від оподаткування та податкового планування і прогнозування; а для платників податків – ризики збільшення податкового тягаря; податкового контролю; мінімізації й несплати податків [2, с. 118-119]. Г. Лісовий систематизував наступні блоки загроз і ризиків податковій безпеці: економічний; правовий; організаційно-управлінський; інституційно-культурологічний; кримінальний [13].

За результатами опитування, проведеного серед відповідного експертного середовища з ДПС, ДМС,ДФС та представників великого, середнього та малого бізнесу з усіх регіонів України загальною

кількістю 7090 осіб, було визначено перелік загроз у сфері фіскальної безпеки, до найвагоміших із яких належать: шахрайство з ПДВ, “схеми” мінімізації податкових платежів, лобювання представниками влади окремих груп та компаній з просування для них вигідних податкових умов (преференцій), тінізація окремих видів бізнесу, інформаційні атаки щодо дискредитації фіскальної системи, прояви корупції у фіскальній сфері [18].

Складність оцінювання рівня податкової безпеки держави полягає у визначенні оптимальної чисельності та виборі індикаторів. Ці індикатори включають показники бюджетної складової безпеки держави та регіонів: фіскальної значимості податків, рівня виконання планових надходжень; витратомісткості адміністрування та дієвості податкового контролю, рівня тінізації економіки, а також індикатори, які характеризують податкове навантаження та рівень ухилення від оподаткування окремих платників [2; 6; 7; 16; 20; 21; 22]. Індикатори податкової безпеки можуть бути кількісні (традиційні – фіскального навантаження, рівня податкового боргу, результативності адміністрування, тінізації економіки і дієвості податкового контролю, і особливі – окупності роботи фіскальних органів, інвестиційної віддачі податкових пільг, ефективності використання податкових пільг) та якісні (рівень податкової культури та моралі, рівень якості податкового законодавства, морально-етичний рівень персоналу фіскальної служби, його самооцінка інтенсивності зусиль з підвищення власної репутації) [15, с. 161-162].

Розраховані індикатори податкової безпеки України за 2016-2020 рр. дають можливість виявити певні проблеми і на їхній основі ідентифікувати шляхи для посилення стану безпеки (табл. 1).

За останні 5 років рівень податкового навантаження (включаючи надходження з ЄСВ) збільшився з 32,8 % ВВП у 2016 р. до 34,1% у 2020 р. Перевищення фактичного значення індикатора над пороговим складає 4,1 %. Перевищення порогового значення існує за індикатором “рівень бюджетного податкового навантаження”, який відображає частку податкових надходжень зведеного бюджету у ВВП. Податкові надходження є базовою складовою бюджету та забезпечують на кінець досліджуваного періоду 79,1 % доходів державного і 82,6 % доходів зведеного бюджетів.

Збільшення фіскальної значимості спостерігаємо за всіма видами податків, зокрема сума надходжень від доходно-прибуткових податків збільшилася вдвічі з 216,2 млрд грн до 451,6 млрд грн; податків на споживання – з 357,6 млрд грн до 584,9 млрд грн (на 63,6 %); податків на майно, ресурси та капітал – з 76,9 млрд грн до 99,9 млрд грн (на 30 %) (рис. 1).

Індикатори податкової безпеки України за 2016-2020 рр.

Індикатори	Роки					Порогові значення	Відхилення 2020 р. від порогового +/-
	2016	2017	2018	2019	2020		
<i>Індикатори фіскальної значимості</i>							
Рівень загального податкового навантаження (включно з ЄСВ), % до ВВП	32,8	33,8	34,1	33,8	34,1	≤30	4,1
Рівень бюджетного податкового навантаження, % до ВВП	27,3	27,8	27,7	26,9	27,1	≤25	2,1
Частка податкових надходжень у доходах Державного бюджету, %	81,8	79,1	81,2	80,1	79,1	≥60	19,1
Частка податкових надходжень у доходах Зведеного бюджету, %	83,1	81,4	83,3	83,0	82,6	≥60	22,6
Рівень концентрації податкових надходжень ДБУ у доходах ЗДБ, %	78,7	78,0	63,7	62,0	61,8	≥60	1,8
Коефіцієнт еластичності	1,41	1,09	0,99	0,73	1,14	≥1	0,14
Рівень тінізації економіки, % до ВВП	33	32	29	28	30	≤30	0
<i>Індикатори рівня збирання (виконання планових завдань)</i>							
Коефіцієнт результативності (збирання) податкових надходжень	1,026	1,01	0,996	0,962	1,019	≥1	0,02
<i>Індикатори ефективності адміністрування (витратомісткості)</i>							
Коефіцієнт результативності (індекс витрат на адміністрування податків, на 100 грн податкових надходжень)	0,95	1,02	1,21	1,09	1,03	≥1	0,03
Витрати на адміністрування податків на душу населення, грн/ос. (на кількість постійного населення)	146,9	200	283,7	281,1	283,1	239*	44,14
Витрати на адміністрування податків на одну особу економічно активного населення, грн/ос.	348,4	472,7	664,1	645,5	663,3	559*	104,5
Рівень сумлінності сплати податків, %	95,6	96,8	96,5	95,7	н/д	≥95	0,7
Рівень податкового боргу платників податків, %	10,7	11,0	10,3	11,7	9,1	≤5	4,1

* Середнє значення

Джерело: розраховано авторами.

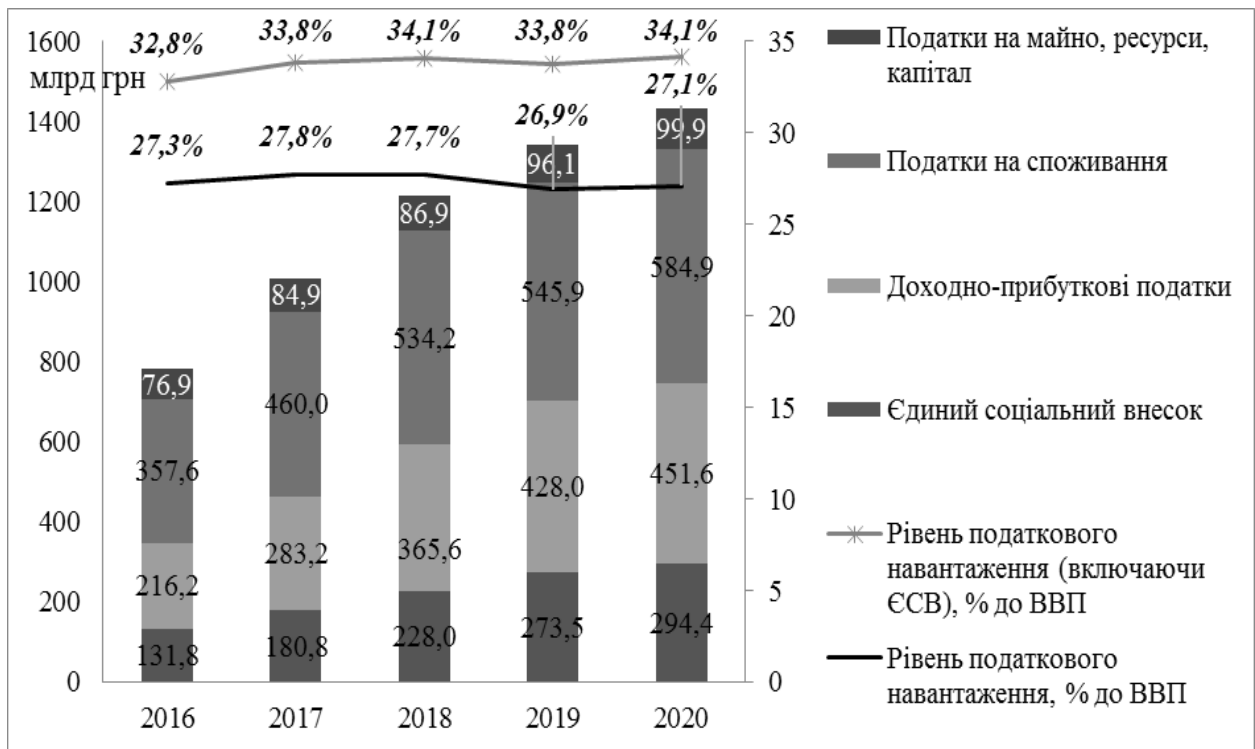


Рис. 1. Надходження податків до Зведеного бюджету і ЄСВ (ліва шкала) та рівень податкового навантаження (права шкала)

Джерело: складено та розраховано авторами за [9]

Причиною значної частки тіньової економіки в Україні можна назвати високий рівень фіскального навантаження на працю, який породжує скорочення заощаджень населення, зниження його реальних доходів та платоспроможного попиту. Сумарне податкове навантаження на працю, включаючи рівень надходжень з податку і збору на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску, збільшилося з 11,3 % ВВП у 2016 р. до 14,1 % у 2020 р.

Посилення фіскального навантаження на економічних суб'єктів в Україні у 2020 році загострюється внаслідок того, що в умовах запровадження карантинних обмежень та скорочення доходів великої кількості власників і працівників малого бізнесу населення підпадає під надмірну фіскалізацію через оподаткування доходів фізичних осіб, сплату єдиного податку та оподаткування споживання (фактично витрат населення).

Визначальними у коливанні показника еластичності податків є більш високі темпи приросту витрат бюджету відносно ВВП та порівняно нижчі темпи приросту податкових надходжень. Значення коефіцієнта вище 1 у 2016-2018 рр. та 2020 р. означає, що податкові надходження зростають вищими темпами, ніж збільшувався ВВП.

За розрахунками Мінекономіки рівень тіньової економіки у 2020 р. становив 30 % від обсягу офіційного ВВП, що на 2 в.п. більше від показника 2019 р. Хоча за 5 років рівень тіньової економіки скоротився на 3 в.п., проте значний його рівень не дозволяє знижувати податковий тягар.

Протягом останніх років коефіцієнт збирання лише в 2019 році мав значення менше 1. Це пов'язано з недосконалістю та нестабільністю податкового законодавства, негативним фінансовим станом багатьох платників, негативним ставленням і недовірою платників податків до податкових органів, схильністю до уникнення сплати податків та ухилення від оподаткування.

Водночас витрати на утримання органів адміністрування податків непропорційно зростають: за результатами виконання Державного бюджету України у 2020 р. видатки на утримання державної фіскальної служби становили 12178 млн грн, що більше, ніж вдвічі, від витрат 2016 р. (5399,3 млн грн).

Індекс витрат на адміністрування податків відображає зростаючу тенденцію: з 0,95 грн до 1,03 грн на кожні 100 грн податкових надходжень. Тобто зростання витрат на утримання фіскальних органів не варіює зі зростанням величини податкового боргу та станом у сфері ухилення від оподаткування. Навантаження на утримання органів податкового адміністрування лягає на економічно активне населення: тільки за 5 останніх років витрати на одну особу збільшилися майже вдвічі: з 348,4 грн до 663,3 грн.

Загальна гранична чисельність державних службовців у всіх структурах ДФС, ДПС, ДМС – 41178 осіб, у тому числі за окремими службами: ДПС – 24866 осіб (60,4 % загальної чисельності), ДМС – 11308 осіб (або 27,5 %) та ДФС – 5004 особи (або 12,2%) (рис. 2).

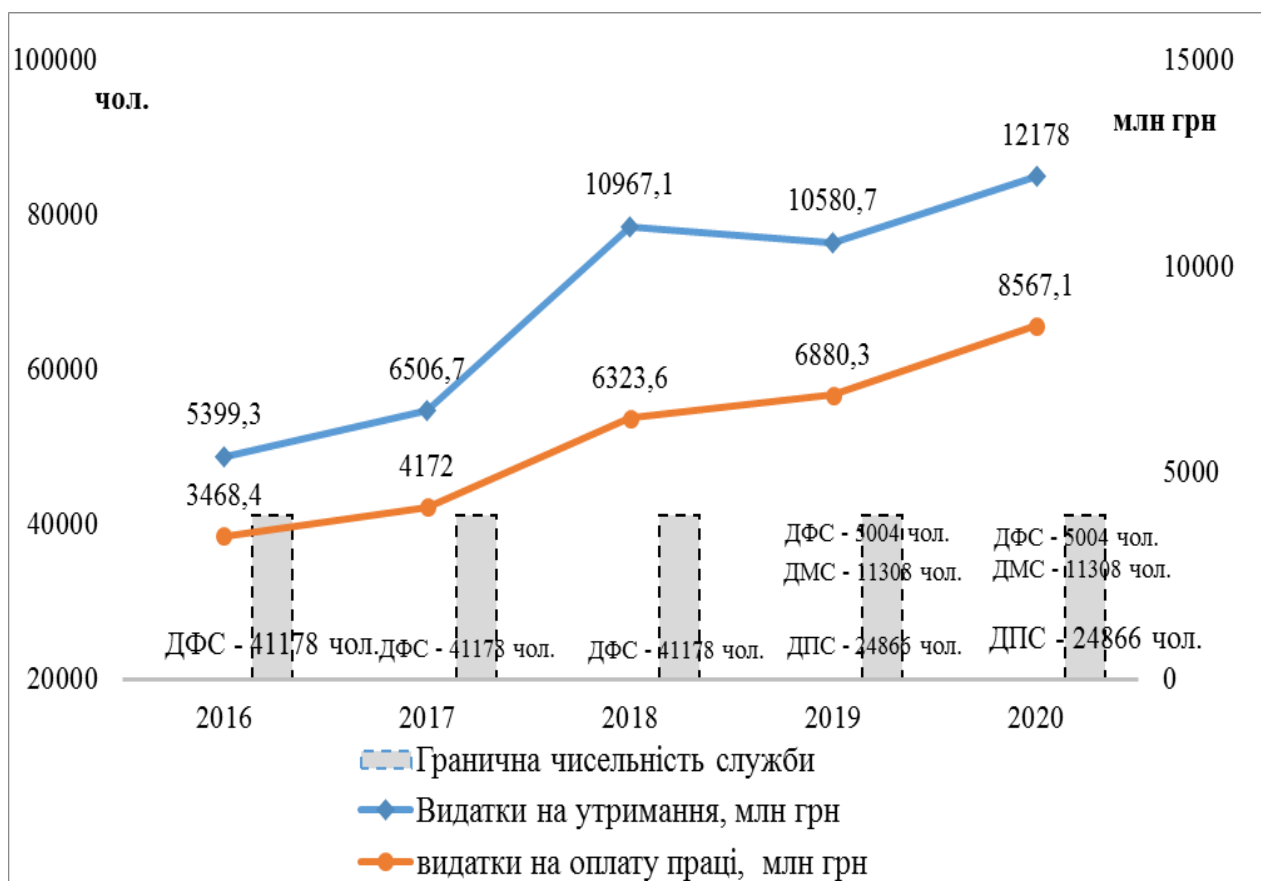


Рис. 2. Гранична чисельність працівників (ліва шкала) і видатки на утримання органів (права шкала) у сферах фіскальної, податкової та митної політики у 2016-2020 рр.

Джерело: складено авторами за [8]

Про низьку ефективність адміністрування податків свідчать наступні дані: сума податкового боргу за період 2016-2020 рр. збільшилася на 50 %: з 69,6 млрд грн до майже 104 млрд грн, причому зріс і рівень списання безнадійної податкової заборгованості (з 0,4 % на початок 2017 р. до 14,5 % на початок 2021 р.). Сума списаної безнадійної заборгованості на 01.01.2021 р. склала 15,1 млрд грн, порівняно з 2017 роком вона збільшилася у 52 рази. Рівень податкового боргу суттєво перевищує порогове значення (від 11,7% у 2019 р. до 9,1 % у 2020 р. порівняно з 5 %), що негативно характеризує стан безпеки.

Державним аудитом, проведеним за результатами діяльності фіскальних органів із 01.01.2018–01.05.2020 рр., виявлено, що заходи, проведені органами ДФС і ДПС щодо погашення та упередження зростання податкового боргу, виявилися неефективними. Найвний податковий борг лише на третину забезпечено вартістю описаного в податкову заставу майна платників податків-боржників, це спричинює ризики того, що більша частина нагромадженого податкового боргу не буде погашена шляхом надходження коштів до бюджету від реалізації майна, яке перебуває у податковій заставі, а списуватиметься як безнадійний борг [8, с. 115].

За період 2016-2020 рр. сума відшкодування ПДВ з бюджету збільшилася з 94,4 млрд грн до

143,1 млрд грн, або на 51 %. Найвище значення індексу відшкодування ПДВ було у 2019 р. – 12,75 % до товарного експорту, на кінець 2020 р. він знизився на 1 відс. пункт до 11,76 %. Стан виконання державою зобов'язань щодо відшкодування ПДВ експортерам ускладнено процедурами його законодавчого оформлення та узгодження сум податкових зобов'язань. Недоотримання планових надходжень до бюджету створює затримки у відшкодуванні ПДВ бізнесу, для якого вчасне і повноцінне повернення ПДВ – це оборотні кошти, які можуть використовуватися на поточні потреби (закупівлю оборотних активів, підвищення заробітної плати працівників, модернізацію обладнання тощо). Середньомісячне відшкодування ПДВ у 2020 році становило 11,93 млрд грн, що на 5,8 % менше, ніж у 2019 році (в середньому 12,66 млрд грн у місяць).

Якщо у 2017 році з 16,4 млрд грн узгоджених податкових зобов'язань до бюджету було стягнуто 5,1 млрд грн (рівень стягнення склав 31 %), то у 2018 р. із 13,4 млрд грн узгоджених зобов'язань було сплачено 3 млрд грн, а рівень стягнення – відповідно 22 % (менше на 0,9 відс. пункти).

За аналізований період показник сумлінності сплати податків перевищує порогове значення (в середньому 96,2 % порівняно з пороговим 95 %). І хоча це є позитивним явищем, проте воно може

містити в собі приховані негативні ефекти, такі як посилення фіскальної спрямованості податкових органів, що, в свою чергу, негативно впливає на рівень тіньової економіки.

У 2016 р. за результатами контрольно-перевірочної роботи було донараховано 28,4 млрд грн; у 2017 р. – 26,2 млрд грн; у 2018 р. – 34,4 млрд грн, у 2019 р. – 45,6 млрд грн. Проте рівень стягнення податків досить низький і варіюється від 20 % до 30 %. Водночас витрати на утримання фіскальних органів непропорційно зростають: у 2020 р. видатки на утримання державної фіскальної служби становили 11,7 млрд грн, що майже вдвічі більше від витрат 2017 р. (6,3 млрд грн) [9].

Загрозами для податкової безпеки є також надмірна кількість пільг, збитковість підприємств, зростання суми податкового боргу, неефективний податковий контроль, недосконале податкове законодавство, які у своїй сукупності призводять до посилення тенденцій із уникнення податків. Про нестабільність податкового законодавства свідчать наступні дані: протягом часу дії Податкового кодексу кількість змін до нього склала 155; причому

найбільше у 2015 р. – 27 змін; у 2014 р. – 26 та у 2020 р. – 23 [10].

Серед найбільш поширених в Україні застосовуються наступні схеми уникнення податків: зарплатні плати “в конвертах”, обсяг втрат бюджету внаслідок яких оцінюється в 110-150 млрд грн; порушення митних правил через маніпуляції з митною вартістю товарів, перерваний транзит, схеми за допомогою поштових пересилань, “піджаки”, “сірий імпорт”, пряму контрабанду (68-120 млрд грн); незаконне відшкодування з бюджету податку на додану вартість при експорті, фіктивне підприємництво, зокрема, “карусельні” схеми, підміна товару – “скрутки” (24-30 млрд грн); конвертаційні центри (17-25 млрд грн); переміщення прибутку до “податкових гаваней” і “офшорів” (15-35 млрд грн); контрафакт (12-20 млрд грн); схеми тіньового ринку оренди землі (10-46,5 млрд грн); викривлення бази оподаткування (приховування обсягів продажу); зловживання податковими пільгами та преференціями і спеціальними режимами; неофіційне підприємництво та індивідуальна економічна діяльність без реєстрації (рис. 3).

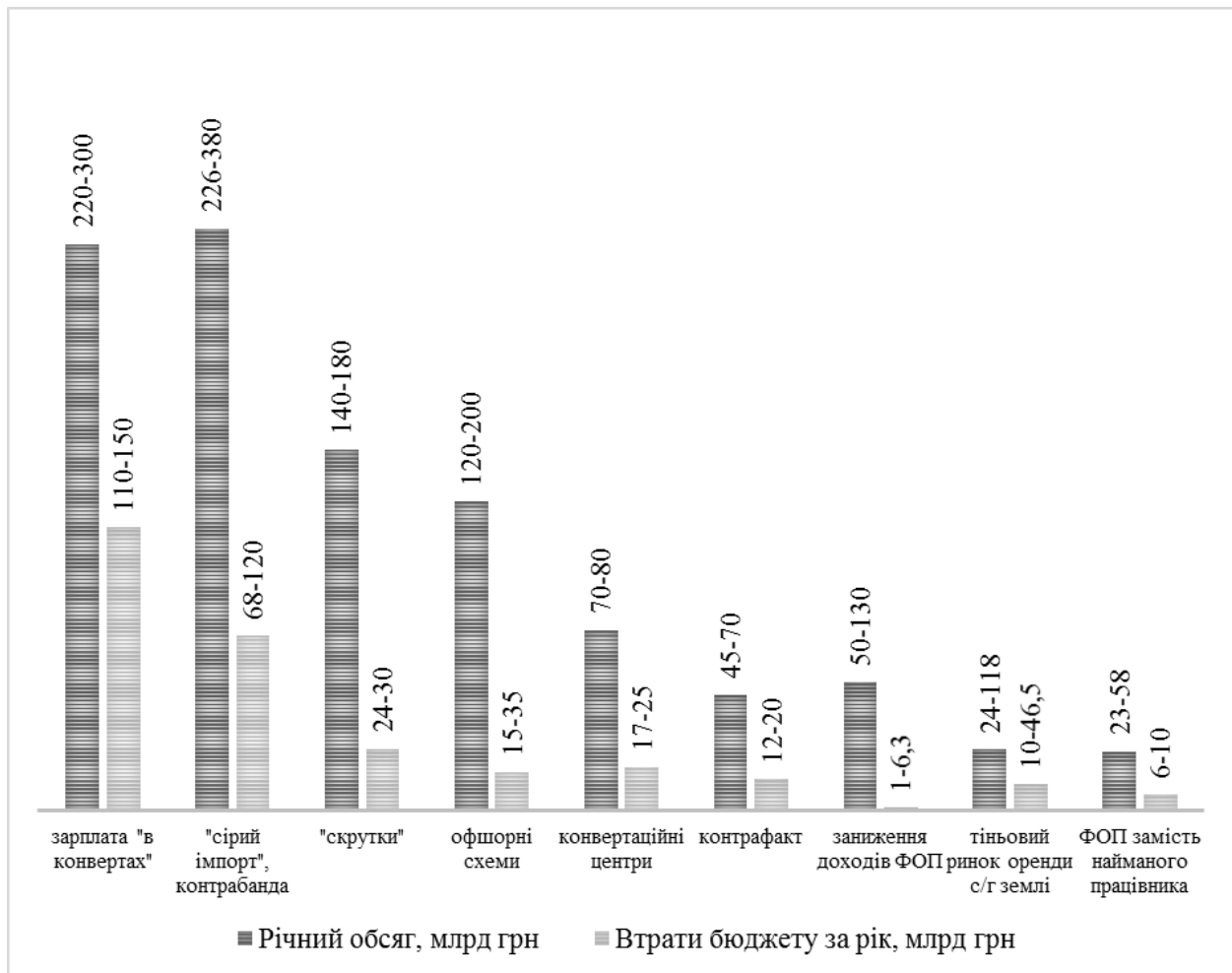


Рис. 3. Річні обсяги та втрати бюджету від схем по ухиленню від податків у 2020 р., млрд грн [5]

Податкові заходи, запроваджені країнами світу у відповідь на кризу COVID-19 [23]

Цілі політики	Полегшення	Стимул, орієнтований на відновлення	Збільшення податків
	Пом'якшення економічного та соціального впливу політики стримування вірусу	Стимулювання сукупного попиту та інвестицій	Фінансові заходи реагування уряду на кризу
Основні види податкових заходів	<ul style="list-style-type: none"> • податкові відстрочки, • розширення податкової декларації, • прискорене повернення податків, • положення про повернення збитків, • тимчасове звільнення від сплати податків, • тимчасове зниження ставки податку 	<ul style="list-style-type: none"> • податкове стимулювання інвестицій, • знижені корпоративні та інші податки, • податкові пільги при працевлаштуванні, • тимчасове зниження ставки ПДВ, • нижчі податки на операції з нерухомістю 	<ul style="list-style-type: none"> • підвищення максимальних ставок податку на доходи фізичних осіб, • підвищення акцизу на медичне обслуговування, • підвищення екологічного податку, • підвищення податку на нерухомість, • підвищення податку на бізнес.

Якщо запровадження досить обтяжливих процедур адміністрування ПДВ, таких як депонування коштів на ПДВ-рахунках, введення єдиного реєстру податкових накладних та автоматична система моніторингу, призвели до тимчасового зниження обсягів формування схемного податкового кредиту, то будь-яких позитивних зрушень у сфері боротьби з конвертаційними центрами (“податковими ямами”) досягнуто не було. Проблема шокової акцизної політики та надмірного рівня податкового навантаження у поєднанні зі слабкістю правоохоронних та контролюючих інституцій призвели до втрати контролю держави над ринком підакцизної продукції. Разом з тим, тривале зволікання з ліквідацією вкрай неефективної податкової міліції, низька ефективність розслідування податкових злочинів, кадрова нефаховість частини працівників ДФС і запізнілий старт Бюро економічної безпеки України не змінили стану ухилення податків в Україні у 2021 році.

Додаткові виклики, зумовлені наслідками світової пандемії Covid-19, погіршують стан податкової безпеки не тільки в Україні; це стосується зокрема стабільності і достатності податкових надходжень до бюджетів різних рівнів, а також вразливості платників до нових карантинних умов.

Криза Covid-19 у 2020-2021 рр. зумовила прийняття спеціальних заходів у сфері податкової політики у більшості розвинених країн світу (табл. 2).

Залежно від цілей політики (пом'якшення негативних наслідків чи стимулювання сукупного попиту та інвестицій) у податковій політиці більшості країн застосовувалися різні заходи: податкова відстрочка, тимчасове звільнення від оподаткування та зниження податкових ставок, розширення податкової декларації, прискорене повернення податків, податкове стимулювання інвестицій.

Фіскальні пакети часто складалися з широкого спектра заходів, включно з гарантіями позик, схемами збереження робочих місць, прямих переказів, розширеним доступом до пільг та різними податковими заходами. Податкові заходи були спрямовані

на підтримку ліквідності підприємств, щоб уникнути звільнення працівників, тимчасової нездатності розраховатися з постачальниками чи кредиторами та, у найгіршому випадку, закриття бізнесу або банкрутства. Країни також запровадили податкові заходи для підтримки домогосподарств, зокрема корпоративні податкові стимули для інвестицій, а також знижені ставки ПДВ, орієнтовані на найбільш постраждалі сектори економіки.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Отже, за результатами проведених розрахунків стану податкової безпеки України за 2016-2020 рр. було виявлено: позитивну динаміку мають показники сумлінності сплати податків, результативності (збирання) податків та еластичності податків. Перевищено порогове значення та посилюється критичний стан за показниками витратності адміністрування, рівня податкового боргу й загального податкового навантаження. У безпечній зоні перебуває рівень тінізації економіки за 2018-2020 рр., проте у 2020 р. порівняно з 2019 р. рівень тіншової економіки зріс на 2 відс. пункти. Тінізація стає закономірною відповіддю економіки на посилення податкового тиску. Найбільшими схемами зловживань у сфері оподаткування є: виплата заробітної плати “у конвертах”, порушення митних правил, контрабанда та корупція на кордоні; не вдалося подолати проблеми з уникненням від сплати ПДВ, “скрутками” та конвертаційними центрами. Доповнюють негативний вплив на стан податкової безпеки зволікання з ліквідацією неефективної податкової міліції, низька розслідуваність податкових злочинів, кадрова турбулентність у фіскальних органах, запізнілий старт Бюро економічної безпеки України. Для посилення фінансової безпеки держави та її важливої податкової складової необхідним є завершення інституційної реформи митної служби, підвищення ефективності та дієвості податкового контролю, посилення відповідальності платників податків за уникнення від оподаткування.

ЛІТЕРАТУРА

1. Баранецька О., Мартинюк В. Національні інтереси України в сфері фіскальної безпеки. Наука молода. 2008. № 9. С. 83-87.
2. Бюджетно-податкова безпека : навч. посіб. / за ред. Г. В. Миськів. Львів : ЛьвДУВС, 2021. 276 с.
3. Голиков С. С. Податкова складова фінансової безпеки України. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2017. Вип. 25. Ч. 2. С. 122-125.
4. Голиков С. С. Сутність податкової безпеки. Економіка та держава. 2015. № 9. С. 130-136.
5. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/унікнення оподаткування в Україні: 2021. Центр соціально-економічних досліджень CASE Україна. Інститут соціально-економічної трансформації. К., 2021. 55 с.
6. Дячек С. М., Легенчук Ю. О. Оцінка рівня фінансової безпеки держави: проблеми та шляхи вирішення. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. 2013. № 2. С. 219-226.
7. Захарова Е. А. Налоговая безопасность. Критерии ее оценки. Вестник Белорусского государственного экономического университета. 2011. № 6. С. 63-68.
8. Звіт про результати аудиту ефективності діяльності Державної фіскальної служби України, Державної податкової служби України та Державної митної служби України : Затверджено рішенням Рахункової палати від 22.12.2020 № 34-3. К., 2020. 186 с.
9. Звіти про виконання Зведеного бюджету України за 2016-2020 роки. Державна казначейська служба України : сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>
10. Іванишина О. С., Прокопенко І. А., Панура Ю. В. Удосконалення податкової системи як фактор підвищення фінансової безпеки держави. Ефективна економіка. 2021. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8775>
11. Іванов Ю. Б., Бережна Ю. В. Податкова безпека: сутність та умови забезпечення. Економіка розвитку. 2010. № 2(54). С. 9-11.
12. Іщенко В. В. Податкова складова фінансової безпеки держави. Вісник економіки транспорту і промисловості. 2012. № 37. С. 35-40.
13. Лісовий Г. Система загроз податкової безпеці: постановка проблеми. URL: [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IM AGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/pp_2017_3_18.pdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/pp_2017_3_18.pdf)
14. Лукановська І. Р. Теоретичне обґрунтування місця податкової безпеки в системі фінансової безпеки України. Формування ринкових відносин в Україні. 2014. № 6. С. 40-45.
15. Луценко І. С. Методичний підхід до оцінювання рівня податкової безпеки держави.

Вісник Херсонського державного університету. 2015. Вип. 12. Ч. 2. С. 159-163.

16. Мартинюк В. П., Баранецька О. В. Оценка отдельных показателей фискальной безопасности государства. Бизнес Информ. 2013. № 8. С. 15-21.

17. Подік І. І., Гончаров Ю. В. Податкова складова економічної безпеки України : монографія. Київ : Інтерсервіс, 2017. 210 с.

18. Презентація результатів стратегічного аналізу щодо оцінки ризиків та загроз фіскальної безпеки України в Києві 22 грудня 2020 року. URL: <https://appu.org.ua/main-news/prezentaciya-rezultativ-strategichnogo-analizu-shhodo-oczinki-rizikiv-ta-zagroz-fiskalno%D1%97-bezpeki-ukra%D1%97ni-2/>

19. Тимофеева И. Ю. Налоговая безопасность государства, бизнеса и общества: концепция и методология : автореф. дисс. д. э. н.: 12.00.14. М., 2011. 53 с.

20. Тимошенко О. В. Методичні підходи до оцінювання рівня економічної безпеки держави. Бизнес Информ. 2014. № 6. С. 32-37.

21. Цимбалюк І. О. Податкова безпека в системі фінансової безпеки держави : кол. монографія / за заг. ред. О. В. Кендюхова // Стратегічне управління національним економічним розвитком : монографія : в 2 т. Донецьк : ДВНЗ "ДонНТ", 2013. Т. 2. 392 с. С. 13-23.

22. Чуй І. Р., Власюк Н. І. Система методичного забезпечення оцінювання результативності доходно-прибуткових податків. Підприємство і торгівля : збірник наукових праць. 2020. Вип. 26. С. 103-108.

23. Update on the tax measures introduced during the COVID-19 crisis URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/427d2616-en/1/3/2/index.html?itemId=/content/publication/427d2616-en&_csp_=1ebcf09c255186d32adec934a657a201&itemIGO=oecd&itemContentType=book#figure-d1e1175

REFERENCES

1. Baranetska, O. and Martynuk V. (2008), Natsional'ni interesy Ukrainy v sferi fiskal'noi bezpeky, Nauka moloda, vol. 9, pp. 83-87.
2. Budgetno-podatkova bezpeka : navchal'nyj posibnyk, za red. H. V. Myskiv (2021), LDUVS, Lviv, 276 p.
3. Holikov, S. S. (2017), Podatkova skladova finansovoyi bezpeky Ukrainy, Naukovyj visnyk Hersonskoho derzavnogo universytetu, vol. 25, pp. 122-125.
4. Holikov, S. S. (2015), Sutnis't podatkovoyi bezpeky, Ekonomika ta derzava, vol. 9, pp. 130-136.
5. Dubrovskiy, V., Cherkashyn, V. and Hetman, O. (2021), Porivnyal'nyj analiz fiskalnoho efektu vid zastosuvannya instrumentiv uhylennya/unykennya opodatkovannya v Ukraini, Case Ukrainy, Instytut social'no-ekonomichnoyi transformaciyi, Kyiv, 55 p.
6. Dyachek, S. M. and Lehencuk, Yu. O. (2013), Otsinka rivnya finansovoyi bezpeky derzhavy: problemy ta

shlyahy vyrishennya, Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tehnologichnoho universytetu, Ser. Ekonomichni nauky, vol. 2, pp. 219-226.

7. Zaharov, E. A. (2011), Nalohovaya bezopasnos't. Kriteriyi yeyo otsenki, Vestnik Beloruskogo gosudartsennogo Universiteta, vol. 6, pp. 63-68.

8. Zvit pro resul'taty audytu efektyvnosti Derzhavnoyi fiskalnoyi sluzhby Ukrainy, Derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby Ukrainy ta Derzhavnoyi mutnoyi sluzhby Ukrainy: zatverdzheno rishennyam Rakhunkovoyi palaty vid 22.12.2020 # 34-3 (2020), Kyiv, 186 p.

9. Zvity vykonannya Zvedenoho budgetu Ukrainy za 2016-2020 rr., available at: <https://www.treasury.gov.ua/ua>.

10. Ivanyshyna, O. S., Prokopenko, I. A. and Panura, Yu. V. (2021), Udoskonalennya podatkovoyi systemy yak factor pidvuschennya finansovoyi bezpeky derzhavy, Efectyvna ekonomika, vol. 4, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8775>.

11. Ivanov, Yu. B. and Berezha, Yu. V. (2010), Podatkova bezpeka: sutnis't' ta umovy zabezpechennya, Ekonomika rozvytku, vol. 2(54), pp. 9-11.

12. Ishchenko, V. V. (2012), Podatkova skladova finansovoyi bezpeky derzhavy, Visnyk ekonomiky transportu i promyslovosti, vol. 37, pp. 35-40.

13. Lisovyy, V. V. (2017), Systema zagroz podatkovij bezpetsi: postanovka problemy, Publichne pravo, vol. 3(27), pp. 122-127, available at: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/pp_2017_3_18.pdf.

14. Lukavovska, I. R. (2014), Teoretychne obgruntuvannya mistysya podatkovoyi bezpeky v systemi finansovoyi bezpeky Ukrainy, Formuvannya rynkovuh vidnosyn v Ukraini, vol. 6, pp. 40-45.

15. Lutsenko, I. S. (2015), Metodychnyj pidhid do otsinuvannya rivnya podatkovoyi bezpeky derzhavy, Visnyk Hersonskoho derzhavnoho universytetu, Vol. 12, Chastuna 2, pp. 159-163.

16. Martynuk, V. P. and Baranetskaya, O. V. (2013), Otsenka otidel'nyh pokazateley fiskal'noj bezopasnosti gosudarstva, Biznes Inform, vol. 8, pp. 15-22.

17. Podik, I. I. and Honcharov, Yu. V. (2017), Podatkova skladova ekonomichnoyi bezpeky Ukrainy : monografiya, Interservis, Kyiv, 210 p.

18. Prezentaciya rezul'tativ strategichnogo analizu shhodo otsinky ryzykiv ta zagroz fiskal'noyi bezpeky Ukrainy v Kyjevi 22 grudnya 2020 roku, available at: <https://appu.org.ua/main-news/prezentaciya-rezultativ-strategichnogo-analizu-shhodo-ocinki-rizikiv-ta-zagroz-fiskalno%D1%97-bezpeki-ukra%D1%97ni-2/>.

19. Tymofeeva, I. Yu. (2011), Nalogovaya bezopasnost' gosudarstva, biznesa i obshhestva: koncepciya i metodologiya : avtoref. dys. d.e n.: 12.00.14, M., 53 p.

20. Tymoshenko, O. V. (2014), Metodychni pidxody do otsinuvannya rivnya ekonomichnoyi bezpeky derzhavy, Biznes Inform, vol. 6, p. 32-37.

21. Tsymbalyuk, I. O. (2013), Podatkova bezpeka v systemi finansovoyi bezpeky derzhavy : kol. monografiya, za zag. red. O. V. Kendyuxova. Strategichne upravlinnya nacional'nym ekonomichnym rozvytkom : monografiya : v 2 t., DVNZ "DonNT", Donetsk, T. 2, pp. 13-23.

22. Chuy, I. R. and Vlasyuk, N. I. (2020), Systema metodychnogo zabezpechennya otsinyuvannya rezul'tatyvnosti dohodno-prybutkovykh podatkov, Pidpryjemnytstvo i torgivlya : zbirnyk naukovykh prats, vol. 26, pp. 103-108.

23. Update on the tax measures introduced during the COVID-19 crisis, available at: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/427d2616-en/1/3/2/index.html?item-Id=/content/publication/427d2616-en&csp_=1ebcf09c255186d32adec934a657a201&itemIGO=oecd&itemContentType=book#figure-d1e1175.

Стаття надійшла до редакції 12 листопада 2021 року