

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ НАУК УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНА УСТАНОВА
«ІНСТИТУТ ДОСЛІДЖЕНЬ НАУКОВО-ТЕХНІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ
ТА ІСТОРІЇ НАУКИ ІМЕНІ Г. М. ДОБРОВА»
ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА «КРОК»

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

Романенко Валерій Валерійович

УДК 330.131.7:336.225.6:33.001.25(477)

ДИСЕРТАЦІЯ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ РИЗИК-МЕНЕДЖМЕНТ ЯК ЧИННИК
БЕЗПЕКИ ВІТЧИЗНЯНОЇ ЕКОНОМІКИ

08.00.03 – економіка та управління національним господарством

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук
Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

(підпис, ініціали та прізвище здобувача)

Науковий керівник: Соловйов В'ячеслав Павлович,
доктор економічних наук, професор

Київ – 2021

АНОТАЦІЯ

Романенко В. В. Державний податковий ризик-менеджмент як чинник безпеки вітчизняної економіки. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.03 – економіка та управління національним господарством. – Вищий навчальний заклад «Університет економіки та права «КРОК», Київ, 2021.

У дисертації розглянуто теоретичні та методичні підходи до економічної безпеки національної економіки та державного податкового ризик-менеджменту (далі – ДПРМ). Розроблено та запропоновано методику оцінювання якості ДПРМ, приведені оцінки зазначеної якості за період 2000 – 2016 років. Виявлено та досліджено залежність інтегрального індексу економічної безпеки України від якості ДПРМ.

Проаналізовано розвиток наукових досліджень із податкового стимулювання інноваційного розвитку, з економічної безпеки національної економіки, зокрема низку досліджень у сфері тіньової економіки (далі – ТЕ), яка є тісно пов'язаною з економічною безпекою. Важливість управління податковими ризиками (далі – ПР) зумовлює необхідність наукового дослідження впливу податкової політики, зокрема якості ДПРМ, на стан економічної безпеки держави. Набув подальшого розвитку аналіз наукових досліджень із проблематики економічної безпеки держави.

Розглянуто ризик-орієнтоване адміністрування бюджетоутворюючих податків у системі економічної безпеки національної економіки. Шляхом аналізу структури бюджетних надходжень з'ясовано, що податок на додану вартість (далі – ПДВ), податок на прибуток підприємств (далі – ППП), податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) та акцизний податок є основними бюджетоутворюючими. Запропоновано способи зниження порушень податкового законодавства, пов'язаних із ПДВ, ППП, акцизним податком та

ПДФО. Проаналізовані, структуровані та відібрані для впровадження пропозиції науковців щодо вдосконалення адміністрування основних бюджетоутворюючих податків в Україні.

Досліджено теоретичні засади управління ризиками, зокрема податкового ризик-менеджменту. На основі аналізу зазначених теоретичних засад та рекомендацій окреслено об'єкт і суб'єкти, сформульовано принципи, цілі та завдання (етапи) ДПРМ. Досліджено організаційно-правове забезпечення ДПРМ в Україні. Науково обґрунтовано необхідність, а також викладено підходи та послідовність упровадження та розвитку системи ДПРМ в Україні. З'ясовано, що належний рівень економічної безпеки є одним із параметрів сталого розвитку країни – функціонування суспільства в екосистемі з обмеженими параметрами, що визначає динамічну рівновагу між компонентами екосистеми протягом проміжку часу, за якого гармонійно поєднуються екологічна, економічна та соціальна складові існування людства. Проведено аналіз зв'язків податкової політики з екологічною, економічною, та соціально-інституційною складовими сталого розвитку країни, зокрема з метою стимулювання інноваційної активності суб'єктів господарювання в Україні.

Досліджено регресійні зв'язки показників економічної безпеки держави з рядом факторів ПР. Зокрема виявлено, досліджено та описано зв'язки: обсягів податкових втрат зі сприйняттям платниками податків (далі – ПП) оптимальності рівня податкового навантаження; обсягів ТЕ зі сприйняттям ПП оптимальності рівня податкового навантаження; інтегрального індексу економічної безпеки України з обсягами ТЕ.

Для зниження ПР доцільним є зниження рівня ТЕ шляхом: (1) оптимізації рівня податкового навантаження, (2) формування податкової культури населення та (3) підвищення якості послуг, які надає держава громадянам та юридичним особам. Шляхом аналізу динаміки показника суб'єктивного сприйняття платниками оптимальності рівня податкового навантаження визначено оптимальний рівень ефективної податкової ставки (23%), з точки зору 90% платників.

Сформульовано теоретико-методичне обґрунтування та висвітлено досвід застосування програмно-цілових підходів оцінювання та розвитку інвестиційно-інноваційної та податкової державної політики. Виділено чотири рівні оцінювання податкової політики держави: рівень сталого розвитку, нормативно-правовий, політико-економічний, виконавчий. За кожним із зазначених рівнів приведено показники, за якими має здійснюватися цільове управління вдосконаленням податкової політики:

- на найвищому – рівні сталого розвитку показниками оцінювання ефективності податкової політики держави запропоновані: індекс сталого розвитку та його складові – індекси якості та безпеки життя людей;

- на законодавчому рівні якість нормативно-правового забезпечення як економічної, так і податкової політики доцільно оцінювати за методологією, аналогічною методології визначення якості інституціонального забезпечення податкової політики фахівцями Світового Банку. Показниками, за якими оцінюється цей рівень, запропоновані: загальна кількість податкових платежів, яку за рік має здійснити законослухняний середньостатистичний суб'єкт господарювання; обсяг часу, необхідний для підготовки і подання звітності і сплати податків законослухняним середньостатистичним суб'єктом господарювання за рік;

- на політико-економічному рівні відбувається оцінювання соціально-економічної (створення достатньої валової доданої вартості та захист оподаткованого майна, які є податковою базою) та податкової (збір усіх належних за законом податків) політики. Критеріями ефективності тут запропоновані: обсяг бази оподаткування (річний валовий внутрішній продукт (далі – ВВП), майно, операції); та загальний обсяг зібраних податкових коштів (річні податкові надходження);

- на виконавчому, – рівні Державної податкової служби України (далі – ДПС), – запропоновані такі критерії: величина «податкового розриву» – різниці між належною за законом до збору, та реально зібраною сумою податкових надходжень; економічна ефективність роботи податкової служби –

відношення загального обсягу податкових надходжень до загального обсягу витрат на утримання податкових органів.

Обґрунтовано доцільність застосування програмно-цілевих підходів при вдосконаленні податкової політики України.

Виокремлено ряд методів та податкових інструментів стимулювання інноваційного розвитку економіки України.

Розроблено та запропоновано систему оцінювання якості ДПРМ. Розраховано оцінки якості ДПРМ за період 2000 – 2016 років. Досліджено зв'язок індексів якості ДПРМ та економічної безпеки України за період із 2000 по 2014 рік. Зазначений зв'язок є сильною кореляційною залежністю, параметри якої вказують на те, що варіація інтегрального індексу економічної безпеки України більш ніж наполовину визначається варіацією індексу якості ДПРМ.

Досліджено передовий світовий досвід державного управління ПР, класифіковано інструменти ДПРМ, застосовувані у державах – лідерах міжнародних рейтингів якості систем оподаткування. Виділено інструменти, відповідні певному етапу ДПРМ, комбіновані (відповідають кільком етапам) та комплексні (охоплюють увесь спектр операцій із ДПРМ). Враховуючи лідерство країн-членів Європейського Союзу (далі – ЄС) у світових рейтингах якості інституційного забезпечення систем оподаткування, а також законодавчо закріплений зовнішньополітичний пріоритет України, який полягає у європейській інтеграції, зроблено акцент на вивченні саме європейського досвіду ДПРМ. Крім того, досліджено та приведено новітні американські та австралійські рекомендації щодо ДПРМ. Виділені доцільні до першочергового впровадження до системи оподаткування України засоби ДПРМ, використовувані податковими органами країн ЄС, а також Австралії та Сполучених Штатів Америки (далі – США). Спрогнозовано вплив імплементації зазначеного передового досвіду ДПРМ на стан та динаміку економічної безпеки України.

Сформульовані пропозиції з упровадження та вдосконалення ДПРМ в Україні, першочергові кроки з удосконалення методичного, нормативно-правового, організаційного та технічного забезпечення ДПРМ.

Сформульовані науково обґрунтовані пропозиції щодо підвищення ефективності співпраці ДПС із іншими органами державної влади (далі – ОДВ) та органами місцевого самоврядування (далі – ОМС) у контексті ДПРМ. Описано вплив імплементації зазначених пропозицій на стан та динаміку економічної безпеки України.

Сформульовані пропозиції з упровадження та вдосконалення податкового стимулювання інноваційного розвитку окремих суб'єктів, секторів і галузей народного господарства України.

Ключові слова: економічна безпека, інноваційний розвиток, оподаткування, податкова політика, ризики, ризик-менеджмент, управління податковими ризиками, сталий розвиток

ABSTRACT

Romanenko V.V. State tax risk management as a security factor of a domestic economy. – Qualifying scientific work on the rights of manuscripts.

Dissertation for obtaining a scientific degree of the candidate of economic sciences (doctor of philosophy) in specialty 08.00.03 "Economics and management of national economy". – State Institution G. M. Dobrov Institute for Scientific and Technological Potential and Science History Studies of the NAS of Ukraine, 2021.

The dissertation deals with theoretical and methodical approaches to the economic security of the national economy and state tax risk management (hereinafter – STRM). The methodology for assessing the STRM quality is developed and proposed, and the estimates of the specified quality for the period of 2000 – 2016 years are given. The regression dependence of the integral index of economic security of Ukraine on the STRM quality index is revealed and investigated.

The author analyzes the development of scientific research on the innovation activity tax stimulation, economic security of the national economy, in particular a number of studies in the field of the shadow economy (hereinafter – SE), which is closely linked to economic security: scholars are considering the causes of violations in this area, schemes for tax evasion. The importance of tax risks (hereinafter – TR) managing necessitates the scientific study of the impact of tax policy, in particular state tax risk management, on the state of economic security of the state. Has further developed the analysis of scientific research on the issues of economic security of the state.

The risk-oriented administration of budget-forming taxes in the system of economic security of the national economy is considered. By analyzing the structure of budget revenues it was determined that the value added tax (hereinafter – VAT), the corporate profit tax (hereinafter – CPT), the personal income tax (hereinafter – PIT) and the excise tax are the main budget generators. The ways of reduction of tax legislation violations related to VAT, CPT, excise tax and PIT are proposed. The proposals of scientists on improving the administration of the main budget-forming taxes in Ukraine are analyzed, structured and selected for implementation.

The theoretical principles of risk management, in particular, corporative tax risk management and the STRM are investigated. On the basis of the analysis of the above mentioned theoretical principles, as well as foreign and domestic scientific and practical recommendations, the object and subjects are outlined, the principles, goals and objectives (stages) of the STRM are formulated. The organizational and legal support of STRM in Ukraine is explored. The necessity is scientifically substantiated, as well as the approaches and the sequence of introduction and development of the system of STRM in Ukraine are outlined.

It was clarified that ensuring the proper level of economic security of the national economy is correlated with the sustainable development of the country – the functioning of society in an ecosystem with limited parameters, which provides a balanced dynamic balance between components of the integrated ecosystem for an

indefinitely long period of time, in which the economic, social and the ecological components of the existence of mankind are harmoniously combined.

It was clarified that ensuring the proper level of economic security of the national economy is a parameter of a country's sustainable development – the functioning of society in an ecosystem with limited parameters, which provides a dynamic balance between components of the ecosystem for a period of time, in which the ecological, economic and the social components of the existence of mankind are harmoniously combined. An analysis of a tax policy's correlations with an ecological, an economical and a social sustainable development components is made, in particular for Ukrainian entrepreneurs' innovative activity stimulation.

The regression correlations of state economic security indicators with a number of TR factors are discovered and researched. In particular, such regression correlations were identified, investigated and described: tax losses with the perception of taxpayers (hereinafter – TP) of the optimal level of tax burden; volumes of SE with the TP's tax burden level optimality perception; integral index of economic security of Ukraine with SE volumes.

It is advisable to reduce the level of TRs by reducing the SE by: (1) optimizing the level of tax burden, (2) shaping the tax culture of the population, and (3) improving the quality of services provided by the state to citizens and legal entities. By analyzing the dynamics of the taxpayers' tax burden level optimality subjective perception indicator, the optimal level of a tax burden (23%) is determined, from the point of view of 90% of taxpayers.

The theoretical and methodological substantiation and experience of application of program-target approaches of estimation and development of various directions of state policy, in particular innovative and a tax policy, are investigated. Four levels of tax policy assessment of the state are allocated: the level of sustainable development, regulatory, political and economic, executive. For each of the above mentioned levels, the indicators for which the targeted management of the improvement of tax policy should be carried out are given:

- at the highest level – the sustainable development level – such indicators of the state tax policy effectiveness assessment are proposed: the index of sustainable development and its components – indicators of quality and safety of people's lives;

- at the legislative level, the quality of the legal and regulatory support for both economic and tax policies should be evaluated according to a methodology similar to the methodology for determining the quality of institutional provision of tax policy by World Bank experts. Indicators at which this level is assessed are the following: the total number of tax payments that a law-abiding average economic entity must pay for a year; the amount of time required for preparation and submission of reporting and payment of taxes by law-abiding average economic entity for the year;

- at the political and economic level, an assessment is made of the socio-economic (creation of sufficient gross value added and protection of taxable property which are a tax base) and tax (collection of all due-tax taxes) policy. The criteria for efficiency proposed are next: the volume of the tax base (annual gross domestic product (hereinafter – GDP), property, operations); and the total amount of collected tax revenues (annual tax revenues);

- at the executive level, – the level of the State Tax Service of Ukraine (hereinafter – STSU), - the following criteria are proposed: the size of the "tax gap" – the difference between the lawful to the collection and the amount of tax revenue actually collected; the economic efficiency of STSU – the ratio of total tax revenues to the total volume of expenses for the maintenance of tax authorities.

The expediency of application of program-targeted approaches in improving the innovative and tax policy of Ukraine is substantiated.

A number of methods and tax instruments for stimulating innovative development of the Ukrainian economy have been identified.

The STRM quality assessment system has been developed and proposed. The STRM quality assessments for the period from 2000 to 2016 are calculated. The correlation between the STRM quality indexes and the economic security of Ukraine integral indexes for the period from 2000 to 2014 is investigated. The indicated

correlation is a strong correlation dependence, the parameters of which indicate that the variation of the integral index of Ukraine's economic security is more than half determined by the variation in the STRM quality index.

The leading international experience of an STRM is investigated, the STRM instruments, applied in the states – leaders of international ratings of quality systems of taxation, are classified. The tools that are relevant to a particular stage of the STRM, combined tools (corresponding to several stages) and integrated tools (covering the whole spectrum of STRM operations) are allocated. Taking into account the leadership of the European Union (hereinafter – the EU) Member States in the world ratings of the institutional support of taxation systems, as well as the legislative foreign policy priority of Ukraine, which is based on European integration, the emphasis was placed on studying the European STRM experience. In addition, the latest American and Australian STRM guidances has been explored and presented. Appropriate to prioritize the introduction of the STRM instruments used by the fiscal authorities of the EU countries, as well as Australia and the United States, into the taxation system of Ukraine are described. The influence of the mentioned best STRM practices on the state and dynamics of economic security of Ukraine is projected.

The STRM introduction and improvement in the system of economic security of Ukraine proposals are formulated, the first steps to improve the methodological, regulatory, organizational and technical provision of an STRM are described.

The scientifically grounded proposals for increasing the efficiency of cooperation of the STSU with other authorities in the context of the STRM are formulated. The influence of the mentioned proposals implementation on the state and dynamics of economic security of Ukraine is described.

A tax-stimulation implementation and improvement proposals of a particular entrepreneurs, sectors and branches of a Ukrainian economy innovative development are formulated.

Key words: economic security, innovative development, taxation, tax policy, risks, risk management, tax risk management, sustainable development

Список опублікованих праць за темою дисертації

у наукових фахових виданнях:

1. Романенко В. В. Державний податковий ризик-менеджмент: передумови, сутність і значення // The world of science and innovation. Abstracts of the 8th International scientific and practical conference. Cognum Publishing House. London, United Kingdom. 2021. Pp. 572–582. URL: <https://sci-conf.com.ua/wp-content/uploads/2021/03/THE-WORLD-OF-SCIENCE-AND-INNOVATION-10-12.03.21.pdf>.
2. Романенко В. В. Розвиток інструментарію державного податкового ризик-менеджменту в Україні. Економічний вісник Національного гірничого університету. 2018. № 3. С. 99–112.
3. Романенко В. В., Тонковид А. П. Система управління податковими ризиками та оцінювання якості державного податкового ризик-менеджменту. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України: електрон. наук. фахове вид. 2018. Вип. 1. С. 178 – 193. URL: nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/Збірник-наукових-праць-УДФСУ-№-12018.pdf (дата звернення: 01.11.2019).
4. Редич О. В., Романенко В. В. Суб'єктивна оцінка податкового навантаження як фактор ризику економічної безпеки України. Теоретичні та прикладні питання економіки. 2017. № 1 (34). С. 175 – 184.
5. Романенко В. В. Джерела податкових ризиків. Моделювання та інформаційні системи в економіці. 2016. № 92. С. 97 – 105.
6. Розум О. М., Романенко В. В. Моніторинг корупційних ризиків у діяльності Державної фіскальної служби України. Фінансове право. 2015. № 2. С. 71–74.
7. Романенко В. В. Програмно-цільові підходи до оцінювання ефективності податкової політики України. Економічний вісник Національного гірничого університету. 2015. № 2. С. 94–104.

8. Романенко В. В. Наукові підходи щодо проблематики забезпечення економічної безпеки національної економіки. Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). 2015. № 2. С. 85 – 91.

9. Романенко В. В. Співпраця Державної фіскальної служби України з місцевими та державними органами влади у контексті зниження податкових ризиків. Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2014. – № 3. – С. 275 – 281.

10. Романенко В. В. Негативні фактори економічної безпеки держави у контексті податкового ризик-менеджменту. Вісник АМСУ. Серія «Економіка». – 2014 р. – № 2. – С. 112 – 119.

11. Романенко В. В. Європейський досвід управління ризиками в оподаткуванні. Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2014. – № 1. – С. 253-258.

в інших виданнях:

12. Романенко В. В. Сталий розвиток країни як мета податкової системи. Інформаційні технології в культурі, мистецтві, освіті, науці, економіці та бізнесі: матеріали VI Міжн. наук.-практ. конф. / М-во освіти і науки України; Київ. нац. ун-т культури і мистецтв.– Київ : Видавн. центр КНУКіМ, 2021. – С. 275 – 277.

13. Романенко В. В. Методичні підходи ризик-менеджменту: порівняльний аналіз і можливе застосування. Інформаційні технології в соціокультурній сфері, освіті та економіці : матер. V Міжн. наук.-практ. конф. студ. і молод. учен. / : тези доповідей – МОН України; Київ. нац. ун-т культури і мистецтв.– Київ : Видавн. центр КНУКіМ, 2021. – С. 179 – 181.

14. Романенко В. В. Інформаційні технології відбору інновацій та податкові інструменти їх стимулювання. Інформаційні технології в культурі, мистецтві, освіті, науці, економіці та бізнесі: матеріали V Міжн. наук.-практ. конф. / : тези доповідей, (м. Київ, 21 – 23 квіт. 2020 р.) – МОН України; Київ. нац. ун-т культури і мистецтв. – Київ : 2020. – С. 221 – 223.

15. Романенко В. В. Інноваційні інформаційні технології виявлення господарської діяльності, яка має бути оподатковуваною. Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України: III наук.-практ. кругл. стіл (м. Ірпінь, 15 трав. 2020 р.) – Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2020. – С. 45 – 47.

16. Романенко В. В. Державний податковий ризик-менеджмент: імплементація актуального досвіду Європейського Союзу в Україні. Сучасний менеджмент: тенденції, проблеми та перспективи розвитку: II Міжн. наук.-практ. конф. молод. вчен. і студ.: тези доповідей, (м. Дніпро, 6 груд. 2018 р.) – Дніпро: Університет імені Альфреда Нобеля, 2018. – С. 255 – 258.

17. Романенко В. В. Європейський досвід державного податкового ризик-менеджменту як орієнтир для України. Трансформація фіскальної політики України в умовах євроінтеграції: збірн. Наук. праць за матер. X наук.-практ. конф., 22–23 лист. 2018 р. Ірпінь, 2018. – С. 81 – 86.

18. Романенко В. В. Торгівля України з юрисдикціями Латинської та Північної Америки: офшорні податкові ризики. «Сучасні проблеми інформатики в управлінні, економіці, освіті та подоланні наслідків Чорнобильської катастрофи»: [матеріали XVII міжн. наук. семінару] / за наук. ред. д.е.н., проф. М. М. Єрмошенка, д.е.н., проф. І. Ю. Штулер. – К.: Національна академія управління, 2018. С. 54 – 57.

19. Романенко В. В. Торгівля України з державами Латинської та Північної Америки: офшорна макроекономіка. «Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України»: збірник матеріалів наук.-практ. круглого столу. (м. Ірпінь, 17–18 трав. 2018 р.). Київ: НДІ фіскальної політики, 2018. С. 107 – 109.

20. Редич О. В., Романенко В. В. Дослідження впливу податкових втрат на економічну безпеку України. Конкурентоспроможність національної економіки: Матер. XVII Міжн. наук.-практ. конф. (м. Київ, 5-6 жов. 2017 р.). К., 2017. URL: <http://econom.univ.kiev.ua/science/conferences/in2017> С. 98–99 (дата звернення: 10.11.2017).

21. Романенко В. В. Управління податковими ризиками в Україні: нормативно-правовий аспект / В. В. Романенко // Інституційні перетворення у фіскальній системі України [Електронний ресурс] : матер. круглого столу, м. Хмельницький, 12–13 травня 2017 року / Держ. фіскальна служба України, Ун-т держ. фіскальної служби України [та ін.]. Ірпінь : НДІ фіскальної політики, 2017. – С. 69–71. – Режим доступу : http://ndi-fp.nusta.com.ua/files/doc/Zbirnuk_tez_Xm_12_13_05_2017.pdf

22. Романенко В. В. Державний податковий ризик-менеджмент: визначення та етапи. Економіко-математичне моделювання: зб. матер. Першої нац. наук.-метод. конф. (м. Київ, 30 вер.–1 жов. 2016 р.). К.: КНЕУ, 2016. – С. 300 – 304.

23. Романенко В. В. Функціональні завдання ризик-орієнтованої системи адміністрування податків і зборів в Україні. Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації : матер. наук.-практ. інтернет-семінару, (м. Ірпінь, 21 – 31 трав. 2016 р.). С. 81 – 83. URL: http://ndi-fp.nusta.edu.ua/files/doc/Zbirnyk_IK_2016.pdf (дата звернення: 10.11.2019).

24. Романенко В. В. Співпраця ДФС України з органами влади та громадськими організаціями у контексті державного податкового ризик-менеджменту. Оптимізація територ. органів Держ. фіск. служби в умовах реформ. фіскально-адмін. системи України: матер. наук.-практ. конф. (м. Сторожинець, 27 трав. 2016 р.). URL: ndi-fp.asta.edu.ua/report/communication/20160530162701.doc (дата звернення: 01.09.2016).

25. Романенко В. В. Передові інструменти державного податкового ризик-менеджменту країн Європейського Союзу: досвід, корисний для України. Євроінтеграційні процеси в Україні: економічний та правовий аспект : зб. матер. наук.-практ. круглого столу (Ірпінь, 8 вер. 2015 р.). Ірпінь: НДІ фінансового права, 2015. С. 88 – 90.

26. Романенко В. В. Програмно-цільові підходи оцінювання ефективності податкової політики держави. Бюджетно-податкова політика та

регіональний розвиток України: матер. міжнар. наук.-практ. конф., (м. Ірпінь, 22 трав. 2015 р.). Ірпінь: Видавництво НУДПСУ, 2015. – С. 426–428.

27. Романенко В. В. Податковий ризик-менеджмент у європейських країнах: актуальні тенденції. Проблеми впровадження інформаційних технологій в економіці: матер. VIII Міжн. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Ірпінь, 2012 р.). Ірпінь: Вид-во Нац. універ. ДПС України, 2012. С. 151 – 153.

28. Романенко В. В. Європейський досвід податкового ризик-менеджменту та його застосування в Україні. Подолання мінімізації податкових зобов'язань як чинник детінізації економіки України: зб. наук. праць за мат. наук.-практ. круглого столу. (м. Ірпінь, 2012.). Київ: Алерта, 2012. С. 193 – 195.

29. Романенко В. В. Карта податкового розриву: досвід Швеції та його застосування в Україні. Актуальні проблеми гармонізації та уніфікації податкового законодавства України: зб. наук. праць за мат. наук.-практ. круглого столу. (м. Ірпінь, 2012.). Київ: Алерта, 2012. С. 309 – 312.

30. Романенко В. В. Міжнародний досвід організації сплати податків у контексті модернізації податкової системи України. Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду: зб. наук. праць за мат. наук.-практ. круглого столу. (м. Ірпінь, 2012.). Київ: Алерта, 2012. С. 106 – 108.

31. Романенко В. В. Показники ефективності контрольно-перевірочної роботи органів ДПС України в частині фізичних осіб-підприємців / В. В. Романенко, А. М. Стельмах // Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів : матер. II Міжн. наук.-практ. конф., 15–16 березня 2012 року. : в 2 ч. / ДПС України, Національний університет ДПС України. – Ірпінь, 2012. – С. 302–304. – Ч. I.;

32. Романенко В. В. Економіко-математичне моделювання у державному управлінні податковою системою. Модернізація ДПС України у контексті інноваційного розвитку : матер. наук.-практ. семін., (Ірпінь, 22 чер. 2011 р.). Ірпінь: Вид-во НУДПСУ. 2011. С. 257 – 259.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	20
 Розділ 1 НАУКОВІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО РИЗИК-МЕНЕДЖМЕНТУ В СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ	30
1.1. Наукові підходи до дослідження системи економічної безпеки держави і її інноваційної та податкової складових	30
1.2. Адміністрування податків і зборів як чинник економічної безпеки ..	48
1.3. Теоретичні та організаційно-правові засади державного податкового ризик-менеджменту та його розвитку в Україні.....	57
 Висновки до розділу 1	81
 РОЗДІЛ 2 ПРАКТИКА УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ РИЗИКАМИ В СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ	84
2.1. Аналіз податкових ризиків та джерел їх виникнення	84
2.2. Програмно-цільові підходи оцінювання інноваційної та податкової політики держави в системі економічної безпеки	106
2.3. Оцінювання впливу державного податкового ризик-менеджменту на економічну безпеку України.....	122
 Висновки до розділу 2	144

РОЗДІЛ 3 ПІДВИЩЕННЯ РІВНЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ НА ОСНОВІ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ПОДАТКОВОГО РИЗИК- МЕНЕДЖМЕНТУ І ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ ІННОВАЦІЙ . 147

3.1. Покращення практики державного податкового ризик-менеджменту в
системі економічної безпеки держави 147

3.2. Удосконалення інструментарію державного податкового ризик-
менеджменту та податкового стимулювання інноваційного розвитку
економіки 165

3.3. Підвищення ефективності співпраці Державної податкової служби
України з іншими органами влади з метою зниження податкових ризиків 199

Висновки до розділу 3 216

ВИСНОВКИ..... 220

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... 224

ДОДАТКИ..... 251

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

АІС	– автоматизована інформаційна система
АС	– автоматизована система
БД	– база даних
ВВП	– валовий внутрішній продукт
ВПП	– великі платники податків
грн	– гривень
ГУ	– головне управління
ДБУ	– Державний бюджет України
ДПАУ	– Державна податкова адміністрація України
ДПІ	– державна податкова інспекція
ДПРМ	– державний податковий ризик-менеджмент
ДПС	– Державна податкова служба України
ДСАУ	– Державна судова адміністрація України
ДССУ	– Державна служба статистики України
ЄС	– Європейський Союз
ЗУ	– Закон України
КМУ	– Кабінет Міністрів України
КПР	– контрольно-перевірочна робота
МВС	– Міністерство внутрішніх справ
МДПС	– «Модернізація державної податкової служби України – 1»
МОУ	– Міністерство оборони України
МФУ	– Міністерство фінансів України
НАНУ	– Національна академія наук України
НБУ	– Національний банк України
НДІ	– Науково-дослідний інститут
НДДКР	– науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи
НДР	– Науково-дослідна робота
ОДВ	– органи державної влади

ОМО	– офшорна мінімізація оподаткування
ОМС	– органи місцевого самоврядування
ОЕСР	– Організація економічної співпраці та розвитку
ПГ	– план-графік
ПДВ	– податок на додану вартість
ПДФО	– податок на доходи фізичних осіб
ПКУ	– податковий кодекс України
ПП	– платники податків
ППП	– податок на прибуток підприємств
ПР	– податковий ризик (або податкові ризики)
РОСАП	– ризик-орієнтована система адміністрування податків
СБУ	– Служба безпеки України
ТЕ	– тіньова економіка
УКПР	– Українська карта податкового розриву
ФСС	– фонди соціального страхування.

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. З появою перших ознак державності, як форми співіснування людей, актуалізувалося питання державної економічної безпеки. Економічна безпека більшості держав у значній мірі визначається їх фінансовою спроможністю, яка, у свою чергу, формується на основі податкових надходжень. Достатність обсягів і раціональна структура цих надходжень визначаються зокрема умінням керівництва держави визначати, виявляти, оцінювати та опрацьовувати податкові ризики (далі – ПР). На підставі цього набуває актуальності науково-практична проблематика розвитку методів управління податковими ризиками з метою належного виконання податковою системою її функцій.

Урізноманітнення та розширення економічних відносин, вади нормативно-правового та організаційно-технічного забезпечення адміністрування бюджетоутворюючих податків є передумовами формування ризиків втрати податкових надходжень, зокрема через збільшення обсягів тіньового сектора економіки. Актуальність теми податкового ризик-менеджменту ґрунтується на ряді таких проблем, які знижують рівень економічної безпеки України, потребуючи якнайскорішого вирішення:

- бюджетно-економічні – недоотримання податкових надходжень, що обмежує фінансування органів державної влади (далі – ОДВ), органів місцевого самоврядування (далі – ОМС) та інших бюджетних організацій;
- кримінально-протиправні – правопорушення, зокрема через присутність суб'єктивного фактора при проведенні контрольно-перевірочної роботи підприємців (далі – КПП), що призводить до корупційних дій;
- операційні – неефективність операційної діяльності податкових органів, що актуалізує зокрема науково-практичну проблематику розвитку ризик-орієнтованої системи адміністрування податків (далі – РОСАП) тощо;

- соціально-психологічні – демотивація підприємців, зниження довіри громадян до держави, а також падіння міжнародного іміджу України, спричинені проявами корупції, службових зловживань та іншими факторами;
- функціональні – застосування державою адміністративного нормативно-правового регулювання насамперед фіскальної функції податкової системи з використанням інших її функцій або у короткотерміновому фіскальному контексті, або за залишковим принципом.

У Національній антикорупційній стратегії [119] наголошено на необхідності узгоджених дій ОДВ щодо зменшення адміністративного тиску на підприємців, обмеження кількості перевірок із боку контролюючих органів, а також запобігання неправомірному тиску зазначених органів на підприємців. Перед податковими органами України поставлені першочергові завдання щодо забезпечення надходження податкових платежів до бюджетів усіх рівнів, у тому числі за рахунок виявлення та зменшення обсягів тіньового сектора економіки: на перший план виходить завдання ліквідації тіньового сектора, пов'язане з комплексним удосконаленням системи відносин в економічній сфері між державою та суб'єктами господарювання. Це актуалізує наукові дослідження щодо ризик-менеджменту в оподаткуванні, адже запровадження сучасних концептуальних підходів ДПРМ дає можливість не лише виявити та усунути нормативно-правові, адміністративні та інші фактори ПР, але й оптимізувати відбір платників податків (далі – ПП) для КПР – значно зменшивши кількість перевірок, зменшити підстави для неправомірного тиску на підприємців.

Ефективна система економічної безпеки дозволяє країні забезпечити сталий розвиток. Управління податковими ризиками в Україні є важливим чинником забезпечення належних обсягів надходжень до бюджетів усіх рівнів, а отже – фінансової стабільності громад, належного виконання своїх функцій органами влади. Важливим є дослідження якості ДПРМ і її можливого впливу на показники економічної безпеки України.

Зв'язок із науковими програмами, планами, темами. Окремі положення й висновки відображені у проміжних і заключних звітах з науково-дослідних робіт (далі – НДР), які здійснювалися в Науково-дослідному інституті (далі – НДІ) фінансового права Державної податкової служби (далі – ДПС) України (під науково-методичним керівництвом Національної академії правових наук України), співвиконавцем яких є автор цієї дисертації, зокрема: «Тіньова економіка та оцінка ризиків втрати податкових надходжень» (номер державної реєстрації 0112U003200, довідка від 17 травня 2012 року № 130/01-26); «Вдосконалення системи оцінки ризиків, пов'язаних з державним боргом» (номер державної реєстрації 0112U005558, довідка від 26 грудня 2012 року № 364/01-26); «Підвищення адміністративної та фінансової ефективності справляння екологічного податку в Україні» (номер державної реєстрації 0113U002052, довідка від 27 грудня 2013 року № 348/01-26).

Дисертаційне дослідження завершено у контексті виконання НДР «Дослідження життєвого циклу та інформаційно-технологічна підтримка перетворення формалізованих знань у виробничу функцію» Державної установи «Інститут досліджень науково-технічного потенціалу та історії науки ім. Г. М. Доброва НАН України» (номер державної реєстрації 0117U000049).

Обраний напрям дослідження пов'язаний з реалізацією положень таких нормативно-правових актів: Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу (1998 року), Закону України (далі – ЗУ) «Про основи національної безпеки України» (2003 року), ЗУ «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики» (2010 року), Податкового кодексу України (далі – ПКУ) (2010 року), Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» (2015 року), Указу Президента України «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року» (2019 року).

Окремі положення дисертації відображені у посібниках, співавтором яких є здобувач: у навчальному посібнику «Економічний аналіз: базовий курс для податкового аналітика» (лекція 15 «Аналітичне супроводження процесів детінізації економіки») [78]; у посібнику-довіднику «Оперативний облік в

органах ДПС України» (підрозділ 4.2. «Підготовка підсумкових показників за результатами оперативного обліку») [124].

Мета й задачі дослідження. Мета дослідження полягає у визначенні залежності економічної безпеки України від якості ДПРМ, формуванні рекомендацій щодо застосування та розвитку ДПРМ для належного виконання податковою системою її функцій.

Для досягнення мети виконані наступні дослідницькі **завдання**:

- моніторинг наукових джерел щодо теорії економічної безпеки, інноваційного розвитку національної економіки, сталого розвитку, їх податкової складової, уточнення законодавчої бази, категоріально-понятійного апарату, що використовується у теоретичному аналізі зазначених проблем;
- аналіз наукової та практичної проблематики адміністрування податків у контексті зміцнення економічної безпеки національної економіки, зокрема шляхом стимулювання інноваційної активності в Україні;
- систематизація теоретичних основ застосування та розвитку ДПРМ, уточнення означення та змісту його системи, дослідження нормативно-правового забезпечення та практичного досвіду розвитку ДПРМ в Україні, аналіз зв'язків податкової політики зі складовими сталого розвитку країни;
- класифікація факторів ПР та регресійний аналіз зв'язків між параметрами основних факторів ПР та основними параметрами системи економічної безпеки України;
- побудова науково обґрунтованих критеріїв і підходів оцінювання та розвитку інвестиційно-інноваційної та податкової політики держави у контексті сталого розвитку країни;
- розробка та обґрунтування системи оцінювання якості ДПРМ, оцінювання впливу якості ДПРМ на стан економічної безпеки України на основі застосування регресійного аналізу;
- дослідження, систематизація та адаптація для впровадження в Україні передового досвіду ДПРМ, формування методичного інструментарію податкового стимулювання інноваційного розвитку економіки;

- формулювання пропозицій розвитку ДПРМ в Україні;
- формування науково обґрунтованих рекомендацій удосконалення співпраці українських органів влади з метою зниження ПР.

Об'єктом дослідження є процес забезпечення безпеки вітчизняної економіки в умовах економічних, технологічних та геополітичних викликів.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та прикладні засади розвитку ДПРМ із метою підвищення рівня безпеки вітчизняної економіки.

З урахуванням поставлених мети і завдань, а також об'єкта і предмета дослідження обрано наступні загальнонаукові *методи дослідження*, зокрема: аналіз – щодо поділу податкової системи на складові частини; дедукція – для обґрунтування доцільності застосування засобів ДПРМ в Україні шляхом дослідження ефекту їх застосування в інших країнах; декомпозиції – для розподілення системи ДПРМ на підсистеми нижчого рівня; діалектичний – для розгляду досліджуваного предмета як протистояння факторів ПР з необхідністю належного виконання податковою системою її функцій; історичний – для розгляду процесів розвитку наукових досліджень, пов'язаних із економічною безпекою держави, а також досвіду ДПРМ; композиції – при моделюванні системи ДПРМ; порівняння – для пошуку спільних та відмінних рис систем оподаткування різних країн у контексті різноманітних їхніх ознак, для зіставлення та вибору найбільш доцільних інструментів податкового стимулювання інноваційного розвитку окремих суб'єктів, секторів і галузей народного господарства; синтезу – при розробці методики оцінювання якості якості ДПРМ; системного аналізу – при дослідженні складних об'єктів, якими є податкові системи країн; формально-логічний – для математичного опису зв'язків та залежностей між досліджуваними явищами.

Статистичну та інформаційну базу дослідження становлять праці вітчизняних та іноземних учених і практиків, нормативно-правові акти, дані Всесвітнього економічного форуму, Міністерства фінансів України (далі – МФУ), ДПС, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України (далі – ДССУ), Міністерства розвитку економіки, торгівлі

та сільського господарства України, Рахункової палати України, Європейської комісії, Організації економічної співпраці та розвитку (далі – ОЕСР), дослідницької компанії «Іноземне підприємство «ГФК ЮКРЕЙН» і міжнародної мережі компаній консалтингу та аудиту PricewaterhouseCoopers.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:

вперше:

- розроблено методичні підходи оцінювання якості організаційного, нормативно-правового та технічного забезпечення функціонування та розвитку ДПРМ в Україні, яка може бути використана для нормативно-правового регулювання розвитку ДПРМ;

- виявлено залежність інтегрального індексу економічної безпеки України від якості ДПРМ і визначені параметри зазначеної залежності, які вказують на те, що якість ДПРМ є одним із важливих чинників економічної безпеки України, і можуть бути використані для математично обґрунтованого управління показниками економічної безпеки України шляхом цілеспрямованої зміни факторних величин;

вдосконалено:

- теоретико-методичну складову системи ДПРМ: охарактеризовано його об'єкти, суб'єкти, принципи та завдання (етапи); сформульовано методичні, нормативно-правові та організаційно-технічні засади формування ДПРМ в Україні, пов'язаного зі стимулюванням інноваційного розвитку економіки податковими інструментами, що може бути застосовано для створення та розвитку комплексної системи ДПРМ в Україні, на відміну від панівних нині підходів фрагментарного розвитку управління податковими ризиками як удосконалення КПП;

- термінологію сфери управління податковими ризиками держави: зокрема, на відміну від панівного нині ототожнення поняття «податковий ризик» із схильним до правопорушень платником податків або поняття «податкова система» виключно із системою відповідних нормативно-правових

актів, дано визначення понять «державний податковий ризик-менеджмент», «корупційний податковий ризик», уточнені означення низки категорій і понять, пов'язаних із розвитком ДПРМ в Україні: 1) «виклик економічній безпеці держави»; 2) «державний податковий ризик-менеджмент»; 3) «загроза економічній безпеці держави»; 4) «економічна безпека держави»; 5) «небезпека національній економіці»; 6) «податковий ризик»; 7) «податкова система»; 8) «розвиток державного податкового ризик-менеджменту»; 9) «тіньова економіка», що може бути застосовано для вдосконалення чинного в Україні економічного, податкового законодавства;

- науково-методичне забезпечення податкового стимулювання інноваційного розвитку економіки, адміністрування бюджетоутворюючих податків у контексті зниження операційних ризиків, що полягає в аналізі та підборі рекомендацій із удосконалення ризик-орієнтованого адміністрування податку на додану вартість (далі – ПДВ), податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО), податку на прибуток підприємств (далі – ППП) та акцизного податку і може бути використано для подальшого розвитку ризик-орієнтованої системи адміністрування податків в Україні, усуваючи наявні нині вади законодавства, які створюють передумови для правопорушень і платниками податків, і державними службовцями;

- класифікацію факторів ПР і економетричні моделі залежності економічної безпеки України від тінізації економіки, а також від суб'єктивної оцінки платниками податків оптимальності податкових ставок, які вказують на значну залежність інтегрального індексу економічної безпеки України від зазначених чинників і можуть бути використані для математично обґрунтованих прогнозування стану та динаміки показників економічної безпеки України та управління ними за допомогою зміни факторних величин, на відміну від практики встановлення ставок без належного економіко-математичного обґрунтування;

- рекомендації щодо підвищення рівня економічної безпеки України шляхом застосування передового світового досвіду ДПРМ, які полягають у

класифікації засобів (інструментів) ДПРМ і формулюванні послідовності та особливостей упровадження зазначених інструментів в українську практику, на відміну від поширеного фрагментарного вдосконалення КПР;

одержали подальший розвиток:

- концептуальні підходи щодо застосування програмно-цільових методів оцінювання інноваційної та податкової політики держави, що зосереджені не лише на її фіскальному напрямі, а і враховують вплив податкової політики на екологічну та соціально-інституційну, зокрема в інноваційному та правоохоронному аспектах, складові сталого розвитку країни, які можуть бути використані для прискорення сталого розвитку України засобами податкової політики;

- науково-методичні підходи розвитку ДПРМ шляхом удосконалення форм і методів взаємодії ДПС із органами державної влади та місцевого самоврядування з метою зниження ПР та інноваційно спрямованого стимулювання економіки, які можуть бути застосовані для створення та розвитку нормативно-правового забезпечення зазначеної міжвідомчої взаємодії.

Практичне значення отриманих результатів полягає у формулюванні методичних підходів оцінювання якості ДПРМ та наукових основ його системного розвитку в Україні.

У якості обґрунтування доцільності системного розвитку ДПРМ запропонована виявлена та описана пряма пропорційна залежність інтегрального індексу економічної безпеки України від якості ДПРМ.

Класифіковані фактори ПР і економетричні моделі залежності економічної безпеки України від тінізації економіки, а також від суб'єктивної оцінки платниками податків оптимальності податкових ставок, які вказують на значну залежність інтегрального індексу економічної безпеки України від зазначених чинників і можуть бути використані для математично обґрунтованих прогнозування стану та динаміки показників економічної безпеки України та управління ними за допомогою зміни факторних величин.

Окремі положення й висновки відображені у проміжних і заключних звітах із НДР, які здійснювалися в НДІ фінансового права ДПС України, співвиконавцем яких є здобувач, зокрема:

- «Підвищення адміністративної та фіскальної ефективності справляння екологічного податку в Україні» (номер державної реєстрації 0113U002052, довідка від 27 грудня 2013 року № 348/01-26). Положення дисертації відображені в параграфі 2.2, присвяченому адмініструванню екологічних податків у державах Європейського Союзу (далі – ЄС), та у параграфі 3.4., де пропонуються напрями попередження ухилення від сплати екологічного податку.

- «Вдосконалення системи оцінки ризиків, пов'язаних з державним боргом» (номер державної реєстрації 0112U005558, довідка від 26 грудня 2012 року № 364/01-26). Положення й висновки дисертації відображені в параграфах 2.3. «Економічні та фінансові основи оцінки ризику країни» та 4.1. «Фактори ризику невиконання державою боргових зобов'язань».

- «Тіньова економіка та оцінка ризиків втрати податкових надходжень» (номер державної реєстрації 0112U003200, довідка від 17 травня 2012 року № 130/01-26). Положення та висновки дисертації відображені в параграфах: 3.1. «Міжнародні порівняння»; 3.2. «Діяльність міжнародних організацій у сфері попередження, моніторингу та боротьби з ухиленням від сплати податків»; 3.3. «Документи зарубіжних організацій рекомендаційного характеру з адміністрування податків та ризик-менеджменту в оподаткуванні».

Результати дисертаційного дослідження прийняті до практичного застосування Державною фіскальною службою України (довідка № 26-01-03-14/3 від 18 квітня 2019 року), ТОВ «Джоез філд» (довідка № 04 від 09 вересня 2018 року), Національним технічним університетом «Дніпровська політехніка» при викладанні дисциплін «Ризик-менеджмент», «Національна та інституціональна економіка» для студентів усіх форм навчання за спеціальностями 073 «Менеджмент» та 051 «Економіка» (акт № 07-19/87 від 06 грудня 2018 року).

Особистий внесок здобувача полягає у формулюванні визначення понять «державний антикорупційний моніторинг», «державний податковий ризик-менеджмент», «податковий ризик держави» та «управління ризиками», систематизації основних етапів процесу управління ризиками у статті [170], виданій у межах НДР «Аналіз міжнародного досвіду протидії корупції і можливість його імплементації в Україні в процесі адміністрування податків та зборів», проведеної НДІ фінансового права ДПС. У навчальному посібнику «Економічний аналіз: базовий курс для податкового аналітика» положення дисертації використані у лекції 15 «Аналітичне супроводження процесів детінізації економіки» [78], підготовлений автором самостійно. У посібнику-довіднику «Оперативний облік в органах ДПС України» [124] підрозділ 4.2. «Підготовка підсумкових показників за результатами оперативного обліку» підготовлений автором самостійно. Наукові положення, висновки та пропозиції, викладені в дисертації, є результатом самостійно проведеного автором дослідження щодо вдосконалення системи економічної безпеки України шляхом розвитку ДПРМ.

Результати досліджень, викладені у дисертації, **оприлюднені** на двадцять одному науково-комунікативному заході, серед яких конференції, семінари та круглі столи.

Публікації. За результатами дисертаційного дослідження опубліковано 32 наукові праці загальним обсягом 9,05 д.а., з яких 8,1 д.а. належить особисто автору. Із них: 10 статей у наукових фахових виданнях, 1 – в іноземних виданнях, 21 – у матеріалах науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел. Повний обсяг дисертації становить 258 сторінок, у тому числі основного тексту 226 сторінок. Дисертація містить 13 таблиць на 13 сторінках, 14 рисунків на 13 сторінках, 3 додатки на 4 сторінках. Список використаних джерел із 235 найменувань викладено на 28 сторінках.

РОЗДІЛ 1

НАУКОВІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО РИЗИК-МЕНЕДЖМЕНТУ В СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

1.1. Наукові підходи до дослідження системи економічної безпеки держави і її інноваційної та податкової складових

Згідно статті 17 Конституції України, забезпечення економічної безпеки України є однією з найважливіших функцій держави, справою всього Українського народу [88]. У стратегії національної безпеки України [208] забезпечення економічної безпеки визначено одним із ключових завдань політики національної безпеки у внутрішній сфері. Наукові дослідження у сфері економічної безпеки держави є актуальним, зокрема, у силу тісного взаємозв'язку економічної безпеки держави з іншими сферами національної безпеки, оскільки саме економічна безпека держави є основною складовою національної безпеки. О. Власюк зазначав, що проблема економічної безпеки держави стоїть особливо гостро для транзитивних (перехідних) економік. Він також зазначив, що проблема підтримки економічної безпеки є визначальною в контексті існування України як суверенної держави [58, с. 3].

Історії розвитку наукових знань з економічної безпеки держави присвячені поодинокі праці, зокрема [96], [110] і [127].

Г. Пастернак-Таранушенко зазначав, що до 1993 року наука про економічну безпеку держави знаходилася у фазі незнання, а з 1997 року в Україні розпочався період «модності» цієї науки – видано сотні статей, підручники, монографії [127, с. 2]. Публікації з цього напрямку свідчать: і наукові, і практичні кроки зі зміцнення економічної безпеки держави робилися впродовж усього XX століття. Так, М. Лепешкіна стверджує, що у 1934 році у США був створений перший Комітет із економічної безпеки, основною метою функціонування якого була стабілізація соціальної обстановки в державі. Більше того, сорок другим Президентом США Б. Клінтоном був створений

Національний економічний комітет для розробки та проведення заходів із підтримання національної економічної безпеки [96, с. 7]. Згідно статей зазначених науковців, перша установа, до завдань якої належало підтримання економічної безпеки держави, була створена ще 1934 року, а у середині дев'яностих років двадцятого століття поняття економічної безпеки держави вже застосовувалося у законодавстві РФ. Створення спеціальних установ і розвиток відповідного законодавства вимагає попереднього проведення наукових досліджень.

У Методичних рекомендаціях щодо оцінки рівня економічної безпеки України за редакцією академіка Національної академії наук України (далі – НАНУ) С. Пирожкова зазначено, що наукова проблематика міжнародної, а згодом – національної економічної безпеки набула підвищеної актуальності в силу обмеженості природних ресурсів у глобальному масштабі загалом, а зокрема – після енергетичної кризи 1970-х років. В Україні, на відміну від інших країн, теоретичні дослідження з питань економічної безпеки розпочалися тільки протягом останніх років [105, с. 4].

Стосовно розвитку науки про економічну безпеку держави в Україні, варто відзначити ряд учених, праці яких присвячені різним аспектам даного питання. Серед них доктори наук, професори І. Бінько, З. Варналій, О. Власюк, В. Геєць, В. Горбулін, Б. Панасюк.

Особливо слід підкреслити роль академіка НАНУ А. Чухно и член-кореспондента НАНУ В. Мунтіяна [118]. А. Чухно визначав національну економіку як систему економічних суб'єктів і зв'язків між ними, яка має просторово визначену і специфічно національну організаційну структуру. Також ним стверджувалося, що домашні господарства, підприємства і держава є суб'єктами національної економіки, причому держава є основою національної економіки [228]. Це дає підстави певною мірою ототожнювати економічну безпеку національної економіки з економічною безпекою держави. В. Мунтіян, посилаючись на російських дослідників, визначає економічну безпеку держави як «стан, в якому народ (через державу) може суверенно, без втручання і тиску

ззовні, визначати шляхи і форми свого економічного розвитку» [112, с. 9]; далі цей український вчений дає власне визначення, згідно якого економічною безпекою держави є стан захищеності найважливіших економічних інтересів особи, суспільства і держави, розвиток достатнього оборонного потенціалу, що сприятиме стійкому й ефективному функціонуванню економіки в режимі розширеного відтворення, а також створення передумов для підтримки і покращення рівня життя громадян, задоволення корінних національних інтересів у виробничо-економічній, фінансовій, зовнішньоекономічній, технологічній, енергетичній, продовольчій та інших сферах. Також він визначає економічну безпеку як загальнонаціональний комплекс заходів, які спрямовані на постійний і стабільний розвиток економіки держави, що включає механізм протидії внутрішнім та зовнішнім загрозам [112, с. 10].

У Державній стратегії [67], зазначено, що стан економіки, який відповідає вимогам економічної безпеки держави, має характеризуватися певними якісними критеріями і параметрами (граничними значеннями), що забезпечують прийнятні для більшості населення умови життя і розвитку особистості, стійкість соціально-економічної ситуації, військово-політичну стабільність суспільства, цілісність держави, можливість протистояти впливу внутрішніх і зовнішніх загроз, а Додатком №2 до Постанови [143] додано здатність економіки функціонувати в режимі розширеного відтворення.

Спільним у визначенні економічної безпеки держави В. Мунтіяном та авторами Постанови [143] є обов'язковість функціонування економіки у режимі розширеного відтворення – відтворення виробництва товарів і послуг, що супроводжується зростанням його обсягів. У тексті [143] виділені функціональний, ресурсний, соціальний, науковий, регіональний, фінансовий, торговий, управлінський аспекти економічної безпеки держави.

Довідковий сайт [18] містить такі означення безпеки: стан захищеності від спричинення небезпеки, ризику чи ушкодження або їх незначної імовірності (safety) і стан свободи від небезпек та загроз (security), виходячи з чого, виділимо такі два аспекти безпеки: (1) стан захищеності об'єкта від загроз;

(2) здатність об'єкта зберігати належний стан незалежно від дії середовища (стійкість системи). Поняття «безпека» визначаємо як стійкість до впливу негативних факторів або незначної ймовірності їх появи.

Економічна безпека держави включає в себе комплекс складових, синергійна взаємодія яких сприяє стійкому розвитку суспільства у його виробничому, демографічному, зовнішньоекономічному, енергетичному, інвестиційно-інноваційному, макроекономічному, продовольчому, соціальному, фінансовому аспектах (див. таблицю 1.1), за умови збереження навколишнього природного середовища. Зазначеним обумовлена можливість говорити про систему економічної безпеки держави [166, 211].

Таблиця 1.1.

Складові економічної безпеки та їх суть

Сфери економічної безпеки	Суть складової економічної безпеки
Виробнича*	кількісне та якісне зростання виробництва
Демографічна	збереження сталої кількості населення або його приросту
Енергетична*	зниження вартості та підвищення доступності енергії
Інвестиційно-інноваційна*	зростання запровадження більш економічно ефективних та менш витратних технологій
Зовнішньоекономічна*	взаємовигідна співпраця з суб'єктами господарської діяльності за межами України
Макроекономічна*	оптимальні стан і динаміка макроекономічних показників
Продовольча*	належні обсяги, запаси та та якість продовольчого забезпечення населення
Соціальна*	стійкий розвиток суспільних інститутів
Фінансова* (у т. ч. податкова та митна)	відповідні чинному законодавству, ефективні формування, розподіл і використання грошових фондів

*Сфери, що мають значний взаємовплив із тіньовою економікою

Джерела: [44, 97, 105, 107, 112], розробки автора

До сфер економічної безпеки належить інвестиційно-інноваційна, яка полягає у достатній результативності ведення *інвестиційно-інноваційної діяльності* – упровадженні належних обсягів більш ефективних та менш витратних технологій на всіх рівнях економічної ієрархії: від окремого суб'єкта

господарювання до національної економіки в цілому. Податкове регулювання (диференціація ставок, податкові пільги, інші спеціальні режими оподаткування) інноваційного розвитку економіки України потребує розробки та впровадження науково обґрунтованих методик заохочення суб'єктів господарювання до впровадження інноваційних технологій, які належать до наступних за тим, який нині домінує, технологічних укладів.

Далі запропоновано методи розподілу інновацій за критерієм доцільності до першочергового впровадження, а також інструменти податкового стимулювання інноваційної активності підприємців. Розвиток інноваційного напрямку діяльності підприємців в Україні, будучи одним із першочергових завдань економічної модернізації нашої країни, має відповідати ряду вимог: (1) доцільним є нормативне закріплення завдання відповідного уповноваженого ОДВ України проводити перевірку кожного інноваційного проекту на перспективність: чи впроваджувана технологія належить до нинішнього або попередніх технологічних укладів, чи базовані на впроваджуваній технології зміни призводять до розвитку економіки у наступних технологічних укладах. Другою, критичною характеристикою інноваційного проекту, з точки зору підтримки вітчизняного виробника, є можливий його вплив на стан та динаміку наявних у країні виробничих ланцюгів та технологічних моделей: чи є в Україні альтернативна технологія, технологічна лінія, продукція вітчизняного, внутрішнього походження, які доцільно підтримувати першочергово і яким може стати на перешкоді застосування імпортних складових оцінюваного інноваційного проекту.

Надійними інструментами розвитку інноваційної активності є податкові важелі: знижені ставки суб'єктам господарювання, які впроваджують інновації; зарахування вартості прикладних науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (далі – НДДКР) до витрат господарювання, які знижують оподатковуваний прибуток; податкові знижки, еквівалентні обсягам витрат на інноваційні навчання, підготовку та перепідготовку кадрів та на інноваційні інвестиції; зниження ставок оподаткування високотехнологічних

секторів, підгалузей і галузей економіки, визначених пріоритетними. Нинішня актуалізація проблематики розвитку інновацій в Україні обумовлює два основних питання: створення та постійне вдосконалення системи відбору інноваційних проектів та їх розподілу за пріоритетами щодо першочергового впровадження; формування та впровадження методик економічного (насамперед, податкового) сприяння державою першочерговому розвитку тих суб'єктів господарювання, які зайняті впровадженням пріоритетних інноваційних проектів. Підприємцям-інноваторам мають надаватися податкові преференції з метою стимулювання впровадження тих інноваційних технологій, які, по-перше, є запорукою довгострокового інноваційного розвитку, орієнтованого на вищі технологічні уклади, а по-друге, для впровадження потребуватимуть розвитку наукових, інженерних та технічних виробничих чинників, які знаходяться всередині України. Доцільні створення та запровадження інструментів відбору інноваційних технологій з метою їх перевірки і стимулювання тих із них, які наближають економіку України до вищих технологічних укладів.

Науковим обґрунтуванням засад і методик застосування податкових пільг як інструмента стимулювання інноваційного розвитку займається широке коло науковців, зокрема І. Точиліною у її дисертації [220] та статтях приведено такі групи інструментів податкового стимулювання інноваційної діяльності, застосовуваних до її суб'єктів українській практиці:

- зниження ставок оподаткування;
- зниження бази оподаткування (обсягів оподатковуваного доходу (прибутку)), в тому числі засобами прискореної амортизації активів;
- цільовий перерозподіл коштів, які належали до сплати у якості податків, на покриття витрат інвестиційного та інноваційного характеру;
- звільнення від ввізного мита на нові комплектуючі, обладнання та устаткування, які не виробляються в Україні;
- значне відтермінування сплати ПДВ за допомогою векселів.

А. Сухоруков зазначає, що система економічної безпеки держави належить до класу складних систем, її складність обумовлена необхідністю розподілення функцій управління між багатьма ОДВ, громадськими та приватними структурами. Узгоджені дії зазначених структур приводять до позитивного синергетичного ефекту, а відсутність координації дій щодо підвищення рівня економічної безпеки може призводити до критичного збігу негативних обставин і негативного синергетичного ефекту [211, с. 117].

О. Пугач, систематизуючи існуючі підходи до визначення поняття «система», доходить висновку, що це впорядкована множина взаємопов'язаних елементів, якій притаманні певна структура та набір властивостей (організація, цілісність тощо), пов'язаних із функціонуванням її елементів як єдиного цілого. Дослідниця приводить структуру економічної безпеки національної економіки з позицій системного підходу як таку, що має у своєму складі вісім елементів (виробнича, макро- і зовнішньо-економічна, енергетична, інвестиційно-інноваційна, соціальна, демографічна, продовольча складові) й одну підсистему (фінансова безпека, яка містить шість елементів (сфер) безпеки: банківська, небанківського фінансового ринку, боргова, бюджетна, валютна та грошово-кредитна) [166, с. 105].

Автором даної дисертації поняття «система економічної безпеки національної економіки» визначається як направлений на сталий розвиток національної економіки складений із восьми елементів (виробнича, макроекономічна, зовнішньоекономічна, енергетична, інвестиційно-інноваційна, соціальна, демографічна та продовольча складові) та одну підсистему (фінансова безпека, що складається з шести елементів: безпека небанківського фінансового ринку, банківська, боргова, бюджетна, валютна та грошово-кредитна безпека) комплекс концептуальних, теоретико-методологічних, нормативно-правових, організаційних, кадрових і технічних чинників, дія яких проявляється у стійкому послідовному поліпшенні демографічних, екологічних, енергетичних, інвестиційно-інноваційних, виробничих та фінансових показників країни.

Особливу роль сьогодні грає інноваційно-інвестиційна сфера економічної безпеки, яка полягає в упровадженні належних обсягів більш ефективних та менш витратних технологій на всіх рівнях економічної ієрархії: від окремого суб'єкта господарювання до національної економіки в цілому. Податкове регулювання (диференціація ставок, податкові пільги тощо) інноваційного розвитку економіки України потребує розробки та впровадження науково обґрунтованих методик заохочення суб'єктів господарювання до впровадження інноваційних технологій, які належать до вищих, наступних за тим, який нині домінує, технологічних укладів.

Надійними інструментами розвитку інноваційної активності є податкові важелі: знижені ставки суб'єктам господарювання, які впроваджують інновації; зарахування вартості прикладних НДДКР до витрат господарювання, які знижують оподатковуваний прибуток; податкові знижки, еквівалентні обсягам витрат на інноваційні навчання, підготовку та перепідготовку кадрів та на інноваційні інвестиції; зниження ставок оподаткування високотехнологічних секторів, підгалузей і галузей економіки, визначених пріоритетними. Нинішня актуалізація проблематики розвитку інновацій в Україні обумовлює два основних питання: створення та постійне вдосконалення системи відбору інноваційних проектів та їх розподілу за пріоритетами щодо першочергового впровадження; формування та впровадження методик економічного (насамперед, податкового) сприяння державою першочерговому розвитку тих суб'єктів господарювання, які зайняті впровадженням пріоритетних інноваційних проектів. Підприємцям-інноваторам мають надаватися податкові преференції з метою стимулювання впровадження тих інноваційних технологій, які, по-перше, є запорукою довгострокового інноваційного розвитку, орієнтованого на вищі технологічні уклади, а по-друге, для впровадження потребуватимуть розвитку наукових, інженерних та технічних виробничих чинників, які знаходяться всередині України. Доцільні створення та застосування спектру ефективних інструментів відбору інноваційних технологій, які сприятимуть якнайретельнішій перевірці зазначених технологій

і стимулюванню тих із них, які наближають економіку України до наступних технологічних укладів.

Науковим обґрунтуванням засад і методик застосування податкових пільг як інструмента стимулювання інноваційного розвитку займається широке коло науковців, зокрема І. Точиліною у її дисертації [220] та статтях приведено такі групи інструментів податкового стимулювання інноваційної діяльності, застосовуваних в українській практиці у різні періоди:

- зниження ставок оподаткування суб'єктів інноваційної діяльності;
- зниження бази оподаткування для суб'єктів інноваційної діяльності (обсягів оподатковуваного доходу (прибутку)), в тому числі засобами прискореної амортизації активів;
- цільовий перерозподіл коштів, які належали до сплати у якості податків, на покриття витрат інвестиційного та інноваційного характеру;
- звільнення від ввізного мита на нові комплектуючі, обладнання та устаткування, які не виробляються в Україні;
- значне відтермінування сплати ПДВ за допомогою векселів.

У словнику [53, с. 70] безпека визначається як «стан, коли кому-небудь, чому-небудь нічого не загрожує». У Законі України [160] національна безпека визначається як захищеність життєво важливих інтересів людини і громадянина, суспільства і держави, за якої забезпечуються сталий розвиток суспільства, своєчасне виявлення, запобігання і нейтралізація реальних та потенційних загроз національним інтересам у різноманітних сферах державного управління при виникненні негативних тенденцій до створення потенційних або реальних загроз національним інтересам. У Методичних рекомендаціях, затверджених 2013 року, економічна безпека визначається як «стан національної економіки, який дає змогу зберігати стійкість до внутрішніх та зовнішніх загроз, забезпечувати високу конкурентоспроможність у світовому економічному середовищі і характеризує здатність національної економіки до сталого та збалансованого зростання». Там само відображене структурування економічної безпеки України на такі складові: виробнича, демографічна,

енергетична, зовнішньоекономічна, інвестиційно-інноваційна, макроекономічна, продовольча, соціальна та фінансова [107]. *Економічна безпека держави* розглядається автором як стан національної економіки, у якому держава є стійкою до внутрішніх та зовнішніх загроз, забезпечує високу конкурентоспроможність у світовому економічному середовищі, має здатну до розширеного відтворення економічну систему, а також має та реалізує здатність до сталого розвитку.

Економічна безпека держави базується на державній фінансовій безпеці, яка містить митну та податкову складові. У даному контексті доцільно розглянути наукові праці, які містять визначення поняття «податкова безпека держави», а також уточнити визначення цього поняття. *Фінансова безпека держави* розглядається автором як стан захищеності фінансових інтересів держави, шляхом координації фінансової, грошово-кредитної, бюджетної, податкової, валютної, банківської, інвестиційної, митно-тарифної, розрахункової та фондової політик у напрямку збалансованості, стійкості до внутрішніх і зовнішніх негативних впливів, спроможності держави ефективно формувати та раціонально використовувати фінансові ресурси, достатні для задоволення її потреб.

Податкова безпека держави, як і митна, є підсистемою її фінансової безпеки, яка, у свою чергу, є підсистемою економічної безпеки держави. Разом із тим, і податкова, і митна безпека держави є фундаментальними ланками серед складових системи фінансової безпеки держави, оскільки забезпечують фінансовими ресурсами практично всі складові національної безпеки. Податкові та митні надходження є основними джерелами фінансових ресурсів, які мобілізуються державою для задоволення суспільно необхідних і законодавчо встановлених потреб, тобто забезпечення життєдіяльності суспільства. Л. Петренко, посилаючись на І. Гнибіденко, визначає податкову безпеку держави як такий стан податкової системи, який характеризується стійкістю і стабільністю всіх її елементів, що передбачає спроможність захищати економічні інтереси держави, протистояти зовнішнім і внутрішнім

загрозам, можливість реалізації і розвитку податкового потенціалу країни, ефективного використання конкурентних переваг податкової системи в умовах глобалізації [130, с. 91].

На думку автора, *податковою безпекою держави* є стан захищеності її фінансових потреб, який визначається ступенем стабільної мобілізації податкових надходжень, обсяги яких є достатніми для належного забезпечення потреб держави. ДПРМ, являючи собою захист і держави і платників податків від негативних наслідків ПР, сприяє вдосконаленню фінансової підсистеми економічної безпеки національної економіки.

Помітним, у контексті порівняння практики управління митними та податковими ризиками в Україні та виділення шляхів належного вдосконалення ризик-менеджменту у фіскальній політиці є внесок такого вченого, як С. Войтов. У статті [59] розглянувши питання науково-методологічних та організаційно-практичних засад ризик-менеджменту (у митному та податковому контексті) в Україні, автор дійшов наступних висновків:

- нормативно-правове забезпечення управління митними та податковими ризиками в Україні має ряд як спільних рис, так і відмінностей;
- основою визначень понять «ризик» у Митному кодексі України і у Податковому кодексі України є ймовірність правопорушень;
- можна стверджувати про однозначну доцільність як упровадження ряду уточнених (вітчизняними науковцями) означень відповідних понять, так і розвитку цілісної системи державного податкового ризик-менеджменту з урахуванням досвіду вітчизняної системи управління митними ризиками, оскільки зазначене впровадження сприяє підвищенню рівня: якості законодавства; дотримання законодавства; законності у суспільстві; цілісного виконання функцій податкової системи [59, с. 124].

Актуальною, у контексті інвестиційного розвитку національного господарства в Україні, є науково-практична проблематика інструментарію первинного інвестування, зокрема у високотехнологічні проєкти. Доктор економічних наук, професор С. Ріппа у монографії [170] описує можливості,

відмінності та спільні риси таких інноваційних інструментів залучення інвестицій, як «первинна пропозиція монет» (initial coins offering, ICO) – інструмента розвитку новаторських проєктів, зокрема, криптовалютних, та «первинна публічна пропозиція» (initial public offering, IPO) – інструмента отримання так званого «засновницького прибутку» — прибутку, отриманого засновниками акціонерних товариств у вигляді різниці між сумою від продажу випущених акцій і капіталом, дійсно вкладеним ними в акціонерне підприємство. С. Ріппа знайомить читача з безпосередніми та опосередкованими впливами зазначених інструментів на державні фінанси, податки та розвиток як мікроекономічних, так і макроекономічних суб'єктів і процесів. Об'єктом дослідження даної дисертації є процес забезпечення безпеки вітчизняної економіки в умовах економічних, технологічних та геополітичних викликів. У контексті інвестиційної та інноваційної складових безпеки вітчизняної економіки, монографія [170] містить висвітлення теми, яка безпосередньо стосується об'єкта дослідження у дисертації.

Невід'ємною частиною аналізу проблем економічної безпеки національної економіки є розгляд досліджень тіньової економіки (далі – ТЕ) як явища, яке не сприяє зміцненню економічної безпеки держави і, у тому числі, через зменшення податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів, підриває фінансове забезпечення державного апарату та ОМС. В. Антипов зазначав: «в цей час єдиного загальноприйнятого універсального поняття тіньової економіки не сформульовано». Дослідник пояснює це відмінностями в характері теоретичних і прикладних завдань, що вирішуються авторами, а також у методології і методиці дослідження [47, с. 27]. Концептуальні підходи щодо визначення поняття ТЕ є, зокрема, такими [47, с. 28 – 33]:

1. Обліково-статистичний – ґрунтується на методології системи національних рахунків – визначає як ТЕ неофіційне (приховане від оподаткування) виробництво чи надання послуг, яке збільшує ВВП. Даний концептуальний підхід потребує поєднання з іншими для відображення протизаконного виробництва товарів та надання послуг.

2. Формально-правовий – визначає ТЕ як діяльність, суб'єкти якої ухиляються від офіційної або державної реєстрації і від державного контролю, і яка має протиправний характер.

3. Кримінологічний – згідно з цим підходом, ТЕ визначається як суспільно шкідлива, протиправна (небезпечна) економічна діяльність.

4. Комплексні – поєднання згаданих вище концептуальних підходів.

В. Антиповим класифіковано тіньові економічні явища, структуру ТЕ. Тіньові економічні явища класифікуються наступним чином [47, сс. 34 – 35]:

- залежно від характеру результату – розподіл на продуктивні (збільшують ВВП) та перерозподільні (перерозподіл прибутків і майна);
- залежно від відношення до офіційної економіки – розподіл на внутрішню (вбудовані в офіційну економіку відносини, пов'язані з офіційним статусом їх учасників) і паралельну (тіньові відносини, не пов'язані з офіційним статусом їх учасників) економіку;
- залежно від стадії виробничого циклу – розподіл на тіньові виробництво, обмін, розподіл та споживання;
- залежно від механізмів координації окремих сфер і секторів ТЕ – розподіл на тіньовий ринок, неформальну економіку та владно-насильницький механізм, пов'язаний із застосуванням або погрозою застосування насильства.

Поняття «*тіньова економіка*», на думку автора, може бути визначене як сукупність суб'єктів та їх економічних відносин (дій або бездіяльності, зв'язків і процесів), які цілком або частково здійснюються без дотримання чинного законодавства і прямо не обліковуються державою.

В. Антипов, К. Швабій та інші поділяють діяльність, пов'язану з тіньовою економікою, на три основні групи [47, 229, 230]: нелегальна економіка, неофіційна економіка та необлікована економіка.

До нелегальної економіки відноситься діяльність, яка сама по собі порушує закон і тому не може бути здійснена в законному порядку. Прикладами нелегальної економічної діяльності є торгівля людьми, незаконна торгівля наркотичними засобами та зброєю, продаж підроблених документів,

збут краденого, а також інші дії, що спрямовані на отримання прибутку та виходять за межі чинного законодавства.

Неофіційна економіка охоплює законні, але належним чином не оформлені види діяльності. Прикладами неофіційної економіки є трудові відносини без належного оформлення та оподаткування, торгівля без відображення у звітних документах, заниження різними способами задекларованого прибутку від господарської діяльності. Обсягом неофіційної економіки є різниця між сумою доходів, які повинні бути задекларовані відповідно до чинного законодавства, та сумою реально отриманих доходів. Обсягом неофіційної економіки визначається розмір так званого «податкового розриву» – доходу державного та місцевих бюджетів, втраченого через незаконну мінімізацію оподаткування (шляхом неподання або викривлення передбаченої законодавством звітності).

Необлікована економіка являє собою уникнення підприємцями ведення належного обліку та передачі його результатів до органів ДПС, здебільшого через небажання підприємцями використання цих результатів зазначеними органами для нарахування додаткових податкових зобов'язань.

До предмету дослідження даної дисертації найтісніше відношення має сегмент неофіційної економіки, оскільки саме цей сегмент ТЕ найбільше сприяє недоотриманню бюджетами належних податкових надходжень.

У монографії [217] приведено теоретичні аспекти існування ТЕ, процеси іллегалізації економічної діяльності в умовах глобалізації, шляхи зменшення обсягів тіньового сектора економіки України. В аналітичній доповіді Національного інституту стратегічних досліджень (далі – НІСД) описується такий різновид незаконної податкової мінімізації, як операції з «технічними» цінними паперами задля формальних збільшення власних витрат і зниження оподатковуваного доходу [216]. Цей аналіз показує значні резерви збільшення податкових надходжень в Україні. Це, на думку фахівців НІСД, було обумовлено значними обсягами тіньового сектора економіки, що, за різними оцінками, складав до 50 % ВВП. Актуалізація даних щодо питомої ваги ТЕ у

ВВП України призводить до невтішних висновків: обсяги ТЕ в Україні значно зросли, порівняно з відповідними обсягами у 2007 році [25].

І. Кондрат і Т. Миндюк стверджують, що корупція є основним методом конкурентної боротьби у сучасній Україні, а на всі галузі народного господарства впливає ТЕ. Фахівці НІСД, цитуючи представників малого бізнесу, висловлюють їхнє переконання: «Зніміть із нас корупційну складову, і ми будемо готові платити утричі більші податки» [86, с. 32]. На проблемі криміналізації соціально-економічного життя, що охоплює підприємства більшості галузей економіки України, як факторі економічної небезпеки для рентабельних підприємств наголошує також В. Мунтіян [112, с. 8].

Забезпечення на належному рівні економічної безпеки національної економіки сприяє сталому розвитку країни, який являє собою соціально та екологічно збалансоване життя людини. Науковій розробці проблематики соціально та екологічно збалансованого господарювання людини присвячені праці організатора та першого Президента Української академії наук В. Вернадського. Але саме поняття сталого розвитку еволюціонувало з поняття «екорозвиток» (М. Стронг, 1972 рік) і вперше прозвучало у звіті «Наше спільне майбутнє», підготовленому для ООН Прем'єр-Міністром Норвегії Г. Брундланд і опублікованому у 1987 р.). Загалом після опублікування в 1987 р. доповіді Комісії по економічному розвитку ООН «Наше спільне майбутнє» вчені запропонували понад 70 визначень поняття сталого розвитку. Найбільш прийнятним, у нашому випадку, є визначення сталого розвитку дослідницею З. Герасимчук – як процесу забезпечення функціонування територіальної системи із заданими параметрами в певних умовах, протягом необхідного проміжку часу, що веде до гармонізації факторів виробництва та підвищення якості життя сучасних і наступних поколінь за умови збереження і поетапного відтворення цілісності навколишнього середовища [63, с. 28]. На думку автора, *сталий розвиток* – це модель функціонування суспільства в екосистемі з обмеженими параметрами, що забезпечує збалансовану динамічну рівновагу між компонентами екосистеми протягом необмежено тривалого проміжку часу.

Приводячи це визначення до економічного виміру, можна стверджувати, що сталий розвиток – це такий спосіб господарювання людства, в якому гармонійно поєднуються економічна, соціальна та екологічна складові, сприяючи одна одній. Проблемам сталого розвитку присвячені праці багатьох українських учених, серед яких М. Згуровський, В. Мунтіян, В. Трегобчук, М. Хвесик та інші. Парадигма економічної науки третього тисячоліття як система «визнаних усіма наукових досягнень, які упродовж певного часу дають науковому товариству модель постановки задач і їх вирішень» [42, с. 3], має бути спроможна не лише відповідати на поточні виклики, задовольняючи нагальні потреби суспільства, але при цьому лише поглиблюючи стратегічні проблеми (природно-ресурсного та соціального характеру). Нова парадигма економічної науки, принципи якої стануть основою світової господарської системи, має теоретично та методологічно забезпечити стабільний розвиток суспільства і збереження природи як у короткостроковій перспективі, так і протягом необмеженого періоду часу. За такого способу господарювання пріоритетами в економічній діяльності є використання поновлюваних ресурсів, енергозбереження, соціальна спрямованість економічної діяльності, комплексна економічна, зокрема податкова, підтримка соціально й екологічно сприятливих інновацій, справедливий розподіл благ та мінімальне навантаження на довкілля. Закономірним наслідком господарювання згідно з принципами сталого розвитку є можливість збереження та примноження наявних економічних ресурсів для наступних поколінь людей. Недостатня увага як науковців, так і політиків до даної проблематики призводить до того, що протягом останнього століття економічні, соціальні та екологічні проблеми значно загострилися. Це змушує людство докорінно переглянути основні підходи до ведення господарської діяльності. В. Мунтіян зазначає, що з загостренням у двадцятому столітті екологічних та пов'язаних з ними демографічних проблем до аксіологічних, етичних мотивів розвитку наукової та філософської екологічної думки додалися суто практичні, – адже з такими темпами нищення довкілля, які мали місце у двадцятому столітті, питання охорони Природи прирівнялося до

питання збереження життя і здоров'я людини. Те саме можна сказати про проблеми соціальні: збільшення масштабів та гостроти соціальних конфліктів, які набувають характеру цивілізаційних, разом з винайденням зброї масового знищення ставлять цивілізований світ перед вибором: зниження соціальної напруги, побудова (не на словах, а на ділі) справедливого суспільства, основою якого є стабільна і безпечна глобальна економіка – або самознищення людської цивілізації [113]. Керівник авторського колективу українських вчених, праці якого [42], [43] щодо впровадження концепції сталого розвитку, на думку автора, є найбільш показовими серед сучасних українських наукових досліджень, професор М. Згуровський зазначає: теорія і практика засвідчили, що на межі століть вчення про ноосферу є необхідною платформою для напрацювання триєдиної концепції сталого еколого-соціально-економічного розвитку. Узагальнення цієї концепції були зроблені в межах всесвітніх зустрічей на вищому рівні за участі понад 180 країн світу, багатьох міжнародних організацій та провідних учених, 1992 року в Ріо-де-Жанейро та 2002 року в Йоганнесбурзі. Нова концепція системно поєднала три головні компоненти сталого розвитку суспільства: господарську, природоохоронну і соціальну. У доповідях Світового економічного форуму 2020 року ризики екологічного та соціально-інституційного характеру зазначаються більш пріоритетними як за важливістю (мірою впливу), так і за ймовірністю, ніж економічні ризики [39]. Отже в Україні, як у державі, що має можливості посідати провідне місце у світових економічній та культурній системах, методологія сталого розвитку має бути провідною як у державній політиці загалом, так і в економічній і податковій зокрема. Згідно концепції сталого розвитку, пріоритетами в економічній діяльності є використання поновлюваних ресурсів, енергозбереження, соціальна спрямованість економічної діяльності, справедливий розподіл благ та мінімальне навантаження на довкілля. Закономірним наслідком господарювання згідно з принципами сталого розвитку є можливість збереження та примноження наявних економічних ресурсів для наступних поколінь. Незважаючи на очевидну важливість і

невідкладність системної трансформації світової економіки згідно принципів сталого розвитку, в силу інертності об'єкта трансформації і комплексу суб'єктивних факторів, проблема нормативно-правового та організаційно-технічного забезпечення такої трансформації як в Україні, так і у глобальних масштабах, залишається актуальною.

Висновки. Забезпечення на належному рівні економічної безпеки національної економіки сприяє сталому розвитку країни, тобто функціонуванню суспільства в екосистемі з обмеженими параметрами, що забезпечує збалансовану динамічну рівновагу між компонентами інтегрованої екосистеми протягом необмежено тривалого проміжку часу, за якого гармонійно поєднуються економічна, соціальна та екологічна складові існування людства, сприяючи одна одній.

В даному підрозділі уточнені визначення основних понять щодо безпеки держави, які будуть використовуватися в контексті дисертаційних досліджень, зокрема:

економічна безпека держави – стан стійкості економічних інтересів держави до дії негативних факторів або припустимо низької ймовірності вияву цих факторів, що характеризується реалізацією здатності економіки до розширеного відтворення при сталому розвитку суспільства;

інвестиційно-інноваційна діяльність – упровадження більш ефективних і менш витратних технологій на всіх рівнях економічної ієрархії: від окремого суб'єкта господарювання до національної економіки в цілому;

податкова безпека держави – стан податкової системи, за якої вона належним чином виконує всі свої функції за умов сумлінного ставлення платників до своїх податкових обов'язків, співробітників податкових органів – до своїх професійних обов'язків, а також низької ймовірності негативного впливу інших факторів на реалізацію податковою системою усіх її функцій.

Дано короткий аналіз проблематики ТЕ, яка тісно пов'язана з ухиленням від оподаткування та економічною безпекою. Розкриті причини виникнення порушень у цій сфері, тіньові схеми, використовувані для ухилення від сплати

податків. Класифіковано податкові інструменти стимулювання інноваційної діяльності. Схематично розглянуто проблематику управління ПР, зокрема інструментарій податкового ризик-менеджменту та шляхи його застосування. У даному контексті актуальним є завдання визначення зв'язку податкового ризик-менеджменту зі станом економічної безпеки України, що потребує окремого наукового дослідження.

1.2. Адміністрування податків і зборів як чинник економічної безпеки

У ПКУ зазначено, що *адміністрування податків*, зборів, митних та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, є сукупністю рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік ПП і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують обслуговування ПП, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [134]. Ризики, що виникають у процесі адміністрування податків контролюючими органами, називаються *операційними ризиками*.

Ефективністю адміністрування податків визначається обсяг податкових надходжень, які складають понад 80 відсотків [121] надходжень Державного бюджету України (далі – ДБУ). Від цього залежать можливості ОДВ та ОМС належним чином виконувати свої функції. Від обсягу зазначених надходжень залежить можливість держави підтримувати на належному рівні всі складові національної безпеки. Справедливо стверджувати, що досконалість адміністрування бюджетоутворюючих податків значно впливає на загальний рівень національної безпеки в Україні.

За умови простоти сплати податків та відсутності адміністративних бар'єрів відсутні додаткові витрати часу, що попереджує хабарництво. При

можливості легко, просто і швидко обчислити податкові платежі або при незмінності їх розрахунку, спрощується виявлення різноманітних податкових шахрайств. Незіставно вищі від належних до сплати обсягів податкових платежів розміри штрафів за навмисні порушення законодавства, мінімізують стимули платити хабарі чи не сплачувати податки.

Розглянемо питому вагу податків, обсяг надходжень із яких є найбільшим у структурі бюджетних надходжень за 2018 рік, згідно даних Національного банку України (далі – НБУ) [121] у порядку ретроспективного аналізу.

Бюджетні надходження з **ПДВ** у 2018 році, за вирахування відшкодованих сум, становили 374 509 млн грн, а загальна сума доходів ДБУ становила 881 821 млн грн. Тобто надходження з ПДВ становили у 2018 році 42,5 % від загального обсягу надходжень ДБУ. Сума надходжень із акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), включаючи особливий податок на операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами та зі ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) 2018 року становила 124 104 млн грн – 14,1 % від загального обсягу надходжень ДБУ. Надходження з податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) становили 91 124 млн грн, що відповідає 10,3 % від загального обсягу надходжень ДБУ 2018 року. Надходження з податку на прибуток підприємств (далі – ППП) 2018 року становили 82 327 млн грн, що відповідає 9,3 % від загального обсягу надходжень ДБУ. Структура податкових надходжень до ДБУ – за період 2006 – 2018 років зображена на рисунку 1.1.

Із рис.1.1 видно, що ПДВ, акцизний податок, ПДФО та ППП є основними бюджетоутворюючими податками. Це обумовлює доцільність формулювання пропозицій щодо вдосконалення адміністрування ПДВ, акцизного податку, ПДФО та ППП як основних бюджетоутворюючих податків в Україні. Спочатку, зважаючи на найбільший обсяг бюджетних надходжень від цього податку, виділимо пропозиції ряду науковців щодо вдосконалення адміністрування ПДВ.

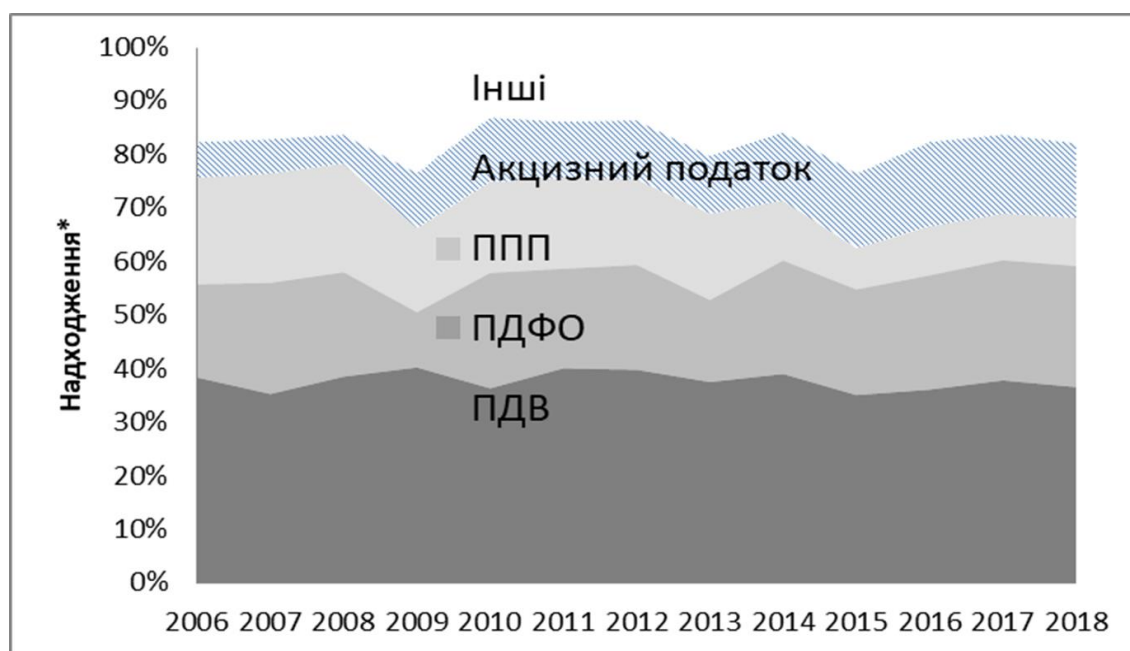


Рис.1.1. Структура бюджетних податкових надходжень в Україні, ретроспективний аналіз за 2006 – 2018 роки

Джерело: дані НБУ щодо обсягів та структури податкових надходжень [121]

А. Грицюк у статті [69], визначивши проблеми протидії зловживанням у сфері ПДВ, аналізує позитивні та негативні риси механізму спеціальних ПДВ-рахунків. Автор статті дослідив здатність ПДВ-рахунків зменшити рівень зловживань у сфері адміністрування ПДВ. Суть використання цих рахунків полягає у тому, що кошти зі спеціальних рахунків ПДВ мають перераховуватися лише на інші спеціальні рахунки ПДВ чи до бюджету. Перерахування коштів зі спеціального рахунка ПДВ на поточний можна дозволити лише в разі попереднього поповнення спеціального рахунка з поточного – і виключно в розмірі такого поповнення. Від’ємне значення податкових зобов’язань, підтверджене належними документами (митними деклараціями, платіжними дорученнями) повинно відшкодовуватись автоматично. Касовий метод визначення моменту виникнення податкового кредиту має унеможливити поширення схем обміну вхідного ПДВ на інші податки з закриттям зобов’язань із ПДВ штучним податковим кредитом.

Автори статті [218], задля мінімізації ухилення від сплати ПДВ до бюджету, пропонують упровадити зворотний механізм нарахування ПДВ. Суть механізму полягає у тому, що при всіх операціях між платниками ПДВ

зобов'язання з цього податку нараховується і переміщується до того суб'єкта господарювання, який продає товар чи послугу споживачеві – не платнику ПДВ. У момент придбання послуги чи товару цим суб'єктом, ПДВ, закладений у вартість, сплачується останнім продавцем до бюджету.

Описаний механізм має ряд важливих переваг (умовне переміщення зобов'язання, унеможливлення ухилення від сплати податку при зникненні фірми-продавця, відсутність заморожування обігових коштів тощо), враховуючи які, вважаємо такий (зворотний) механізм нарахування ПДВ одним із доцільних до запровадження в Україні.

Серед заходів, які значно спростять адміністрування ПДВ та отримання відшкодування від його переплати, запропонованих фахівцями НІСД у аналітичній записці [117], вважаємо доцільним відновлення норми, яка визначатиме затримку відшкодування ПДВ ПП протягом встановленого строку бюджетною заборгованістю, на суму якої мають нараховуватися відсотки на рівні двократної облікової ставки НБУ.

Одним зі способів ліквідації злочинних схем із використанням податкового кредиту з ПДВ є його заміна податком з обороту, що хоч і змінить податкове законодавство, але усуне передумови як для маніпуляції податковим кредитом, так і для незаконного відшкодування ПДВ із бюджету.

Варто відмітити важливість визначення рівня схильності суб'єктів господарювання до ризику з метою ухвалення рішення про віднесення СПД до групи підприємців, яким ПДВ відшкодовується автоматично.

У контексті необхідності застосування податкових інструментів із метою стимулювання інноваційної діяльності варто зауважити доцільність урахування змін в адмініструванні ПДВ при впровадженні пов'язаних із цим податком різноманітних пільг.

Враховуючи значний відсоток (понад 11%) надходжень із **акцизного податку** в загальному обсязі доходів ДБУ, розробка шляхів удосконалення адміністрування акцизного податку є актуальним науковим завданням. Крім посилення регулюючих властивостей акцизного оподаткування з метою

зниження споживання підакцизних товарів, а також наповнення бюджету, доцільним є обмеження через механізми контролю, якими наділена ДПС, незаконного виробництва та тіньового обігу алкогольних, тютюнових виробів та інших підакцизних товарів. Із прийняттям ПКУ [134], механізм справляння акцизного податку зазнав змін. Основними є розширення переліків підакцизних товарів та платників цього податку та підвищення, порівняно з періодом до 2011 року, його ставок.

На думку авторів статті [49], порядок вітчизняного акцизного оподаткування потребує суттєвого вдосконалення, завданням якого повинно бути унеможливлення тіньового обігу підакцизних товарів, а також забезпечення виконання цим платежем не лише фіскальних завдань, але й регулюючих функцій. Доцільні, на думку автора, до впровадження пропозиції зазначених дослідників полягають у наступному:

- забезпечення стабільності ставок акцизного податку протягом тривалого (від 3–5 років) періоду; запровадження більш захищених від підробок акцизних марок на алкогольні і тютюнові вироби; розширення прав та підвищення рівня відповідальності службовців ДПС, задіяних у контролі за виробництвом і обігом підакцизних товарів; суттєве збільшення переліку підакцизних товарів за рахунок ювелірних виробів, інших предметів розкоші.

Наступним бюджетоутворюючим податком є **ПДФО**. Модернізація системи оподаткування доходів населення України, є темою докторської дисертації К. Швабія, захищеної 2010 року. К. Швабій, задавшись метою розробки зазначених засад та рекомендацій, дійшов наступних висновків, на які варто наголосити, у контексті ДПРМ [229, с. 25 – 30]:

- має місце законодавчий лобізм своїх податкових інтересів, тому основна частина бюджетних надходжень від сплати ПДФО забезпечується низько- та середньодохідними верствами, що потребує виправлення;
- на систему оподаткування України істотно пливає тіньовий сектор економіки; виявлено податкові резерви економіки, зосереджені лише у

прихованому тіньовому підсекторі, неформальний і кримінальний підсектори з ряду причин таких резервів не мають;

– рекомендації, спрямовані на модернізацію ПДФО в Україні, полягають у здійсненні наступних етапів, із часовим лагом від 1 до 2 років:

1) запровадження глобального підходу до визначення бази оподаткування («валового»), згідно з яким до всіх джерел доходу застосовується єдина ставка податку, що дозволяє імплементувати принцип рівності розподілу податкового тягаря; затвердження неоподаткованого мінімуму **на рівні (що важливо!) прожиткового мінімуму для усіх категорій платників ПДФО**; прийняття опціональної норми (на вибір платника) оподаткування сімейного доходу; поступова зміна співвідношення платежів до ФСС між працівниками і роботодавцями до рівного співвідношення; заміна солідарної системи соціального забезпечення на систему індивідуального страхування громадян: медичного, життя, пенсій;

2) упродовж одного року – легалізація доходів населення, шляхом прийняття відповідного законопроекту і здійснення масово-роз'яснювальної роботи щодо негативних наслідків ухилення від сплати податків;

3) кардинальна реформа системи адміністрування ПДФО – заміна системи випадкового та малоефективного вибіркового аудиту на систему моніторингу фіскального ризику ПДФО в розрізі категорій ПП за групами ПР: для цього розроблена методика відбору ПП для податкових перевірок на основі ризик-орієнтованого підходу, яка дозволяє підвищити якість КНР і більш точно визначати ризики відхилення сплати податків від належних.

Одночасно необхідно запровадження до практики адміністрування непрямих методів визначення податкових зобов'язань і посилення відповідальності за ухилення від сплати податків.

Виходячи з приведених вище пропозицій, варто відзначити, що для покращення адміністрування ПДФО сьогодні в Україні доцільним є:

– застосування, за прикладом країн ОЕСР, комплексної системи персонального прибуткового оподаткування;

- застосування зазначених вище рекомендацій К. Швабія;
- переміщення податкового навантаження на доходи високодохідних верств населення;
- запровадження до практики адміністрування непрямих методів визначення податкових зобов'язань;
- посилення відповідальності за ухилення від сплати податків.

У контексті необхідності застосування податкових інструментів із метою стимулювання інноваційної діяльності варто зауважити доцільність урахування змін в адмініструванні акцизного податку, пов'язаних із відповідними змінами його ставок, термінів сплати та інших ознак.

Сьогодні **ППП** належить також до найбільших бюджетоутворюючих податків. У питанні вдосконалення адміністрування **ППП** як сукупності рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що забезпечують сервісне обслуговування **ПП**, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом, актуально виділити сегмент контролю за сплатою цього податку. У підсумку йдеться про механізми підвищення якості контролю за сплатою податків, зокрема **ППП**. Також для здійснення якісного контролю за надходженням **ППП** до бюджету доцільною є співпраця з ОДВ та ОМС.

Аналогічно попереднім бюджетоутворюючим податкам, у контексті стимулювання інноваційної діяльності варто зауважити доцільність урахування змін в адмініструванні **ППП**, пов'язаних із відповідними змінами його ставок, термінів сплати та інших ознак.

Проблема неврахування пропозицій науковців із удосконалення адміністрування податків при змінах до чинної нормативно-правової бази протягом останніх років різко знижувала ефективність ризик-орієнтованої системи адміністрування податків. Зазначена проблема потребує вирішення.

Для вдосконалення адміністрування **акцизного податку** доцільним є:

- забезпечення стабільності ставок цього податку;

- запровадження акцизних марок на алкогольні і тютюнові вироби з більш високим рівнем захисту від підробок;
- розширення прав відповідних підрозділів та підвищення рівня відповідальності працівників податкових і митних органів, задіяних у сфері контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів;
- збільшення переліку підакцизних товарів за рахунок ювелірних виробів, дорогих автомобілів, яхт, літаків та інших предметів розкоші.

Пропозиції науковців із удосконалення адміністрування акцизного податку також не відображені у змінах до чинної нормативно-правової бази адміністрування податків протягом останніх років.

Мали місце прогресивні зміни в регулюванні справляння єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ). Законом України [148]. Передбачене застосування коефіцієнта 0,6 із 1 січня 2016 року при нарахуванні заробітної плати фізичним особам та/або при нарахуванні винагороди за цивільно-правовими договорами ставки ЄСВ для широкого кола платників ЄСВ. Зниження таким чином ставок ЄСВ на 40 відсотків сприяло виведенню з тіні фондів оплати праці: частка надходжень із ПДФО в загальній сумі податкових надходжень Зведеного бюджету України за 2015 – 2016 роки зросла з 19,7% до 21,3% [121].

Досконале науково-методичне, нормативно-правове та організаційно-технічне забезпечення адміністрування бюджетоутворюючих податків означає надійність їх своєчасного надходження до бюджету в повному обсязі, що означає фінансову безпеку держави, яка є одною з основних складових її економічної безпеки. Значення податкової складової в економічному розвитку сучасної України є настільки великим, що зміст завдань, які стоять перед податковою політикою, зумовлює необхідність наукового дослідження взаємозв'язку та взаємовпливу ДПРМ із економічною безпекою держави.

Висновки. Спрощення адміністрування податків є одним із ключових чинників зниження кількості як випадкових, так і навмисних порушень

податкового законодавства. Ризики, що виникають у процесі адміністрування податків контролюючими органами, є операційними ризиками.

Серед податків в Україні ПДВ, ППП, ПДФО та акцизний податок, згідно аналізу бюджетних надходжень, є основними бюджетоутворюючими.

Доцільні такі заходи зниження порушень податкового законодавства, пов'язаних із ПДВ, які полягають у вдосконаленні адміністрування цього податку: запровадження спеціальних рахунків виключно для сплати цього податку та його з них відшкодування; запровадження зворотного способу нарахування ПДВ, коли цей податок сплачується тільки останнім продавцем товару чи послуги; відновлення законодавчої норми, яка визначає затримання з відшкодуванням ПДВ ПП протягом встановленого строку бюджетною заборгованістю, на суму якої мають нараховуватися проценти на рівні двократної облікової ставки НБУ.

Удосконалення адміністрування ППП має бути здійснено, у першу чергу, шляхом підвищення рівня контролю за своєчасністю та повнотою сплати цього податку в обсягах, передбачених законом.

Застосування податкових інструментів із метою стимулювання інноваційної діяльності потребує врахування змін в адмініструванні бюджетоутворюючих податків, пов'язаних із відповідними змінами їх ставок, термінів сплати та інших ознак адміністративного характеру.

1.3. Теоретичні та організаційно-правові засади державного податкового ризик-менеджменту та його розвитку в Україні

Ефективне управління ПР дає змогу налагодити партнерські відносини між ДПС та платниками, сприяючи заходам безкомпромісної легалізації тіньового сектора економіки. Для цього проведено огляд наукових і практичних означень і понять негативних факторів безпеки – виклику, загрози, небезпеки, ризику, що дозволило з'ясувати ієрархію цих факторів і їхній взаємозв'язок і сформулювати означення основних понять ДПРМ.

У першу чергу розглянемо питання, що стосуються поняттєво-категоріального опису ризиків, їх ідентифікації та типології, методів практичної роботи фіскальних відомств із виявлення та адміністрування ПР.

В. Андрущенко та Т. Тучак на основі аналізу досвіду країн ОЕСР та вітчизняної практики розкривають сутність і види ПР, узагальнюють джерела ПР та контрзаходи проти них [45]. О. Десятнюк управління ПР розглядає як нову парадигму розвитку вітчизняної податкової системи [72]. Дослідниця визначає соціально-економічний зміст системи податкового ризик-менеджменту, її об'єкт і суб'єкти, розглядає елементи та основні етапи системи управління ПР, виділяє її зовнішні та внутрішні фактори. На думку О. Десятнюк, у системі управління ПР об'єктом управління виступають «соціальні цінності, на які спрямовані конкретні посягання у сфері оподаткування, що призводять до ненадходження коштів до бюджету чи державних цільових фондів» [72, с. 358]. Суб'єктами системи управління ПР дослідниця вважає представників державних податкових органів, які за допомогою різних прийомів і способів управління цілеспрямовано впливають на ПР. Систему управління ПР О. Десятнюк визначає як сукупність взаємопов'язаних і взаємозалежних елементів, кінцевою метою існування яких є мінімізація ПР (із цим погоджуються І. Кедрич та Л. Фещенко [224, с. 84]) або як сукупність методів, прийомів і заходів, які дають змогу відповідною мірою прогнозувати недонадходження податкових платежів і вживати заходи з

недопущення чи мінімізації порушень у сфері оподаткування [72, с. 358]. До процесів і дій – елементів системи управління ПР (етапів мінімізації та попередження ПР), О. Десятнюк відносить: (1) визначення ризику; (2) аналіз, оцінювання і опис ризику; (3) методи мінімізації ризику; (4) моніторинг заходів попередження і протидії ризикам.

Найбільш складним і важливим елементом системи управління ПР дослідниця називає їх визначення, ототожнюючи його з виявленням суб'єктів господарювання, які, найбільш імовірно, можуть порушувати податкове законодавство. Натомість, порушення податкового законодавства О. Десятнюк умовно розподіляє на усвідомлені та неусвідомлені (арифметичні та методологічні). Дослідниця наголошує, що усвідомлені порушення мають тенденцію до постійного вдосконалення, що обумовлено залученням висококваліфікованих фахівців і використанням найсучаснішої техніки, тому, на думку дослідниці, необхідне обов'язкове проведення всестороннього аналізу діяльності ПП високого рівня ризику [72, с. 359].

Серед факторів, що потенційно або дійсно чинять негативний вплив на безпеку, виділяють наступні: виклик, загроза, небезпека та ризик.

Виклик визначається як прагнення одного суб'єкта (або групи суб'єктів) перешкоджати іншому суб'єкту (або їх групі) у реалізації його (їхніх) інтересів. Згідно теорії потенційних конфліктів, перебування у стані виклику є природним для будь якої форми існування енергії (держави чи ПП тут не виняток). Н. Цікановська визначає поняття «виклик» як протидію здійсненню захисту, перешкоду на шляху до безпечного розвитку або як сукупність обставин, не обов'язково загрозливого характеру, але таких, які вимагають безумовного на себе реагування [227, с. 112]. На нашу думку, доцільне застосування другого визначення. О. Сапроновим поняття «виклик» визначається як прагнення однієї держави або групи держав перешкоджати іншій державі або групі держав у реалізації їхніх інтересів [197].

Виклик економічній безпеці держави визначаємо як прагнення одного суб'єкта або їх групи перешкоджати державі у реалізації її економічних

інтересів. Викликами податковій безпеці держави вважаємо прагнення учасників процесів оподаткування отримувати неправомірні вигоди, нехтуючи податковими інтересами держави.

Загроза, згідно [53, с. 387], – можливість або неминучість виникнення чогось небезпечного, прикрого, тяжкого для кого-, чого-небудь. Те, що може заподіювати яке-небудь зло, якусь неприємність. В. Мунтіян, посилаючись на Концепцію економічної безпеки України, визначає загрози економічній безпеці України як явні чи потенційні дії, що ускладнюють або унеможливають реалізацію національних економічних інтересів і створюють небезпеку для соціально-економічної та політичної систем, національних цінностей, життєзабезпечення нації та окремої особи [112, с. 25]. Є. Рудніченко визначає загрозу як небезпеку на стадії переходу з можливості у дійсність як наявну чи потенційну демонстрацію готовності: відносно суб'єктів господарської діяльності – одних суб'єктів завдати шкоду іншим або по відношенню до процесів, явищ – негативно вплинути на господарську діяльність [195]. У ЗУ [160] загрози національній безпеці визначені як наявні та потенційно можливі явища і чинники, що створюють небезпеку життєво важливим національним інтересам України.

Враховуючи приведені визначення, можна дати таке визначення *загрозі економічній безпеці України*: наявне чи високоймовірне потенційно можливе явище, подія або чинник, що перешкоджає реалізації економічних інтересів України. *Загрозу податковій безпеці України* визначаємо як високу ймовірність зменшення податкових надходжень до бюджету через здійснення неефективної державної політики, зокрема податкової, що призводить до несплати значних сум податків або невиконання податковою системою інших її функцій.

Іще одним негативним поняттям економічної безпеки держави є небезпека. Згідно [53, с. 747], небезпека – це можливість якогось лиха, нещастя, якоїсь катастрофи і т. ін., стан, коли що-небудь кому-, чому-небудь загрожує, потенційне джерело шкоди. О. Сапронов визначає небезпеку як об'єктивно

наявну, але не фатальну можливість нанесення шкоди, майнового (матеріального), фізичного чи морального (духовного) збитку [197].

Відштовхуючись від приведеного вище, можна дати авторське визначення *економічної небезпеки держави* як об'єктивної можливості нанесення економічної шкоди державі. *Податкова небезпека*, на нашу думку, – це ймовірність значного зниження обсягу надходжень податків чи невиконання у значній мірі податковою системою інших її функцій.

Н. Цікановська зазначає, що небезпека є потенційною можливістю деструктивного, дестабілізуючого впливу сукупності чинників на стан об'єкта. Якщо така можливість стає реальною, настання негативних наслідків є майже невідворотнім, говорять про переростання небезпеки у загрозу [227].

Ризик – наступний негативний фактор безпеки. Характеризують ризик: імовірність настання втрат унаслідок реалізації фактора ризику, величина втрат та сприйняття факторів ризику відповідними суб'єктами.

Ризик-менеджмент в оподаткуванні, згідно КРМДЗ ПА, – це процес підвищення ефективності адміністрування податків у середовищі, повному ризиків [3, р. 109]. Е. Осборн приводить п'ять етапів процесу ризик-менеджменту: (1) виявлення ризиків, (2) їх оцінювання, (3) визначення та (4) застосування контрзаходів, (5) оцінювання отриманих результатів [23, р. 15].

Державний податковий ризик-менеджмент визначаємо як системну діяльність ОДВ та відповідних посадових осіб у взаємодії з ОМС та громадянським суспільством, направлену на зниження до припустимого мінімуму можливих негативних наслідків усіх ПР та ймовірності їх настання. Розвиток ДПРМ – покращення кількісних і якісних показників усіх його етапів.

Спираючись на приведені вище думки науковців, а також на значно вищий рівень досконалості систем оподаткування у державах, які використовують засоби ризик-менеджменту в оподаткуванні, можна стверджувати про доцільність побудови системи ДПРМ і в Україні.

Системний підхід у ДПРМ має ряд переваг: (1) використання системного підходу дає змогу здійснити аналіз різних за своєю природою та

складністю об'єктів з єдиної точки зору, виявити при цьому найважливіші характерні риси функціонування податкової системи, врахувавши найбільш істотні фактори впливу на неї; (2) спрямування ДПРМ на слабо структуровані та досліджені проблеми (фактори ПР) сприяє пошуку оптимального варіанта їх вирішення. Головною перевагою системного підходу є врахування, опрацювання та нейтралізація всіх факторів ПР. До висновку про необхідність упровадження системного управління податковими ризиками в Україні приходить і С. Войтов у своїй статті [59, с. 125].

М. Степура наголошує на важливості побудови системи управління державними ПР, констатує доцільність упровадження дієвої системи ризик-менеджменту в податкових органах [207, с. 170].

Серед елементів системи управління ризиками М. Степура виділяє:

- об'єкт і суб'єкт;
- принципи, завдання та цілі (в межах загальної стратегії);
- етапи та інструментарій управління.

Податкова система України, як об'єкт ДПРМ, є складним комплексом факторів ПР, а також ОДВ, ОМС, громадянського суспільства та зовнішнього середовища.

Суб'єктами ДПРМ є ОДВ та відповідні посадові особи.

Серед **принципів** ДПРМ варто виділити наступні:

- комплексність опрацювання ПР – охоплення всіх джерел ПР;
- законність – відповідність кожного етапу та процесу ДПРМ вимогам чинного законодавства;
- рівність усіх учасників оподаткування (як суб'єктів господарювання, так і державних органів, ГО) перед законом;
- інформаційна достатність – збір суб'єктами ДПРМ достатньої кількості інформації для виявлення, контролю, ліквідації, попередження ПР;
- доцільна взаємодія – інформаційна та адміністративна співпраця ОДВ між собою, з ОМС, із платниками, із ГО та суб'єктами міжнародної політики з метою підвищення ефективності ДПРМ;

– спрямованість на реалізацію всього комплексу функцій податкової системи, до якого, крім фіскальної, входять регуляторна та інші.

Основною метою ДПРМ є зниження до припустимого мінімуму як обсягу, так і ймовірності можливих втрат для суспільства від невиконання податковою системою її функцій унаслідок впливу факторів ПР.

Етапами ДПРМ, згідно монографії В. Вітлінського та Г. Великоіваненко, можуть бути сім основних кроків [55, с. 318]:

1. Інформаційно-аналітичний етап полягає у збиранні інформації про всі можливі джерела ПР держави та класифікації цих джерел.

Інструментами на цьому етапі ДПРМ, на думку автора, мають бути:

- БД ПР держави (за аналогією з голландською Національною базою даних ризиків), адміністрована співробітниками ДПС;
- інформаційний комплекс із прийому інформації щодо ПР від ПП і представників громадянського суспільства через офіційний сайт ДПС та інші засоби з наступним аналізом цієї інформації громадською та науково-технічною радами при ДПС, внесенням опрацьованої інформації до БД ПР;
- взаємодія з податковими службами інших держав та відповідними міжнародними організаціями з метою виявлення та класифікації можливих джерел ПР держави;
- статистична інформаційна система, яка розраховує найбільш імовірні ризики, які містить БД ПР.

Організаційно-управлінською діяльністю з забезпечення інформаційно-аналітичного етапу ДПРМ має постійно займатися спеціально створений і вповноважений підрозділ у центральному апараті ДПС.

2. Ідентифікація, за якої встановлюються можливі параметри всіх можливих ПР держави. Виявлення ПР означає узагальнення результатів контролю та створення єдиної БД ПР, наприклад, БД «Виявлені податкові ризики». Адмініструванням цієї системи мають займатися фахівці вповноваженого відділу в центральному апараті ДПС.

3. Комплексний аналіз ризику (якісний і кількісний) з розрахунком ступеня можливого впливу ризику на функціонування об'єкта управління. Аналіз ризиків – процес систематизованого оброблення наявної інформації щодо ризиків із метою прийняття управлінського рішення, який зазвичай супроводжується кількісним або якісним оцінюванням параметрів ризиків [101]. Підсумком цього етапу ДПРМ має бути тривимірна матриця, де ризики впорядковані та оцінені за такими вимірами:

- значення можливих негативних наслідків ризику;
- імовірність реалізації ризику;
- сприйняття ризику причетними суб'єктами оподаткування.

4. Зниження ступеня ризику – планування дій, пошук шляхів своєчасного та якісного захисту від недопустимого ризику і розробка конкретного механізму їх реалізації. Планування дій як для профілактики, так і на випадок реалізації ризику. До зазначеного етапу належить наступне:

1) створення та затвердження державних програм сталого розвитку суспільства, до яких належить підвищення якості та безпеки життя людей – охорона природного середовища, розвиток економіки, захист суспільної безпеки, соціально-інституційний розвиток;

2) моніторинг та планування вдосконалення законодавства задля усунення або недопущення прийняття ризикових нормативно-правових актів;

3) підвищення ефективності КПП із суб'єктами господарювання;

4) антикорупційна робота ДПС та інших державних органів;

5) підвищення обороноздатності країни.

5. Контроль можливої чи наявної ситуації. Виконавши все викладене, необхідно контролювати обставини, щоби на певній стадії адекватно відреагувати на їх зміни.

6. Реалізація програми дій з опрацювання ПР у разі їх виникнення:

– забезпечення сталого розвитку суспільства, підвищення якості та безпеки життя людей – охорона природного середовища, розвиток економіки, захист суспільної безпеки, розвиток суспільства;

- вдосконалення законодавства задля покращення нормативно-правового забезпечення, у т. ч. податкових відносин, усунення або корегування ризикових нормативно-правових актів;

- оптимізація зовнішньої політики держави;
- антикорупційна робота всередині ОМС та ОДВ (ДПС зокрема);
- КПР із ПП;

7. Аналіз, висновки і пропозиції на перспективу. Оцінювання ефективності та подальше покращення ДПРМ.

Також завдання ДПРМ можуть бути розподілені за опрацюванням державою кожної з десяти підгруп факторів ПР.

Впровадження системи аналізу діяльності ПП у процесі управління ПР дасть можливість на підставі економіко-математичних моделей здійснювати відбір ПП для перевірок автоматизовано, що сприятиме мінімізації впливу людського фактора при КПР. Програма перевірки при цьому включатиме лише завдання, попередньо визначені за допомогою АІС, які опрацьовують можливі порушення законодавства, що значно скорочує терміни перевірки. На додачу до того (і в цьому сходяться твердження як дослідниці О. Десятнюк, так і практиків – службовців податкових адміністрацій держав-членів ЄС [3]), зменшиться кількість перевірок для сумлінних ПП, у яких вірогідність порушень є мінімальною, адже сумлінні ПП перевірятимуться з більшим інтервалом, а увагу підрозділів КПР ДПС буде сконцентровано на ПП високого рівня ризику.

О. Десятнюк зазначає, що ПР слід розглядати як наукову основу для розробки критеріальної бази, побудови моделей і систем забезпечення національної безпеки у сфері оподаткування [72].

У словнику [30] ЄС зазначено, що поняття «податкова система» відноситься до правил і регуляторних актів, натомість «оподаткування» – до встановлення та збору податків. Першим нормативно-правовим актом України, у якому було дано визначення поняття «система оподаткування», є ЗУ [170] від 25 червня 1991 року. У цьому Законі зазначено, що систему оподаткування

становить сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку. Виходячи з норм ПКУ, складовими елементами податкової системи України є окремі обов'язкові платежі, що поділяються на загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори. У науковій літературі до елементів податкової системи відносять: систему всіх податкових платежів; систему принципів оподаткування; систему податкового законодавства; правовий механізм податку; систему податкових органів, їх права, обов'язки та відповідальність; порядок, форми й методи встановлення, зміни та скасування податків; закріплення правового механізму податку за кожним податковим платежем; форми й методи податкового контролю; права, обов'язки, відповідальність, способи захисту прав і законних інтересів ПП та інших учасників податкових правовідносин.

Отже, доцільним є розширення приведеного вище визначення податкової системи за рахунок додавання таких елементів та характеристик: цільові функції – бюджетна, регуляторна та інші; платники – суб'єкти господарювання з результатами їхньої діяльності та суб'єктивними факторами, суб'єкти власності; об'єкти власності; державні органи – законодавчі, фіскальні, контролюючі, правоохоронні та судові; законодавчі та підзаконні акти; інші суб'єкти нормотворчості.

Відповідно до зазначеного вище, податкова система – це законодавчо впорядкована сукупність оподаткування виробництва та розподілу благ, а також законотворчості, об'єктів та суб'єктів зазначених процесів, яка виконує фіскальну, розподільчу, контрольну та інші функції з метою сприяння сталому розвитку суспільства.

У працях В. Вітлінського наголошено на необхідності формулювання чіткого уявлення про об'єкти, суб'єкти та джерела ризиків, звертається увага на те, що ризик має діалектичну об'єктивно-суб'єктивну структуру [55]. А. Матвійчук та Р. Пиляєв розглядали проблеми моделювання ризиків у податковій сфері з застосуванням методів нечіткої логіки у контексті

інтелектуальних технологій в інформаційно-аналітичній системі ДПС [81]. Н. Новицька, С. Онишко та К. Швабій квантифікують податковий та фінансовий ризики – надають кількісну оцінку якісним характеристикам, ознакам цих ризиків. На думку цих науковців, фінансовий ризик є інтегральним показником, який характеризує ступінь об'єктивної можливості втрат запланованих надходжень державного бюджету, в той час як податковий ризик асоціюється тільки з окремим ПП [123, с. 32]. Дослідження М. Степури [207] присвячені ризик-менеджменту формування податкових доходів бюджету. В. Гранатуров та І. Ясенова розкривають зміст поняття «податковий ризик держави» та визначають і класифікують ПР [68].

Побудові структури ПР як держави, так і платників присвячена праця В. Вітлінського та О. Тимченко «Джерела і види податкових ризиків, їх взаємозв'язок» [57]. М. Степура наголошує на доцільності оперування поняттям «податкові ризики» у множині, визначаючи його як «сукупність об'єктивних та суб'єктивних (дія чи бездіяльність зацікавлених суб'єктів податкових правовідносин), внутрішніх та зовнішніх факторів впливу, імовірність виникнення яких зумовлює недоотримання фінансових вигод суб'єктами податкових правовідносин» [207, с. 25]. За В. Гранатуровим та І. Ясеновою податковий ризик є економічною категорією, яка характеризує невизначеність кінцевого результату діяльності щодо забезпечення надходжень коштів до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів унаслідок можливого впливу (дії) на нього низки об'єктивних та/або суб'єктивних факторів, які не враховуються при його плануванні». В. Вітлінський та О. Тимченко розподіляють ПР держави і платника. ПР держави, на їхню думку, розподіляється на ризики: економічної кризи; податкової політики; планування та прогнозування податків; уникнення оподаткування; порушення законодавства; адміністрування. Науковці визначають податковий ризик наступним чином: економічна категорія, що відображає особливості сприйняття суб'єктами економічних відносин об'єктивно існуючих невизначеності, конфліктності та загроз, притаманних процесам оподаткування

і адміністрування податків, що призводять до невикористаних можливостей і фінансових збитків як для держави так і для ПП [56]. Порухення законодавства шляхом ухилення від сплати податків завдає шкоди не лише державі та органам місцевої влади як отримувачам податкових надходжень, але і сумлінним платникам через підвищення податків, на яке йде держава, керуючись принципом фіскальної достатності оподаткування, закріпленим у підпункті 4.1.5. статті 4 ПКУ [134]. З точки зору держави ПР визначають як економічну категорію, яка відображає особливості сприйняття відповідальними суб'єктами управління процесами оподаткування невизначеності кінцевого результату їх діяльності щодо забезпечення надходжень коштів до державного бюджету унаслідок можливого впливу низки об'єктивних та суб'єктивних зовнішніх і внутрішніх факторів, неефективного адміністрування податків та порушень податкового законодавства платниками [56].

О. Ястремський так визначає поняття ризику: ризик – це ситуація, коли результат здійснення певного процесу не відомий, але відомі його можливі альтернативні наслідки і достатньо інформації для того, щоб оцінити ймовірність настання цих наслідків [236]. В економічній енциклопедії ризик визначається як атрибут прийняття рішень у ситуації невизначеності [76, с. 214]. Згідно словника термінів КРМДЗ ПА (Єврокомісія), ризик – це загроза або ймовірність того, що дія чи подія негативно вплине на здатність організації досягати її цілей [3, р.110]. Виявлення ризику та його оцінювання необхідні для виконання таких завдань із удосконалення оподаткування в Україні:

- підвищення ефективності розподілу ресурсів контрольно-перевірочних підрозділів податкових органів шляхом упровадження більш точного відбору суб'єктів господарювання для перевірок;
- визначення пріоритетних напрямів удосконалення податкового законодавства з метою усунення передумов для його порушень;
- формулювання першочергових завдань із удосконалення процедур декларування та сплати податків.

У ПКУ (підпункт 14.1.221. статті 14) поняття «ризик» визначено як імовірність недекларування (неповного декларування) ПП податкових зобов'язань, невиконання ПП іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи [134]. Є можливість виявляти та оцінювати ризики і, зрозумівши їх суть, приймати інформовані, зосереджені рішення щодо своїх подальших дій. Ризик-менеджмент в оподаткуванні, згідно [3, р. 109], – це процес підвищення ефективності адміністрування податків у середовищі, повному ризиків. Е. Осборн приводить п'ять етапів процесу ризик-менеджменту: виявлення ризиків, їх оцінювання, визначення та застосування контрзаходів, оцінювання отриманих результатів [23, р. 15].

РОСАП – це система нормативно, організаційно, кадрово та інструментально забезпечених підходів і методів підвищення ефективності адміністрування податків із використанням теоретичних та практичних надбань ризикології. РОСАП є важливою складовою системи ДПРМ, що підвищує ефективність операційної діяльності ДПС, зменшує кількість правопорушень в оподаткуванні та зводить до мінімуму роль суб'єктивного фактора при прийнятті персоніфікованих фіскальних рішень. Запровадження РОСАП є, на нашу думку, пріоритетною задачею з модернізації ДПС.

Починаючи з 2004 року, група фахівців ЄС у галузі оподаткування (Fiscalis Risk Management Platform Group) працювала над розробкою рекомендацій із державного управління ПР, а у 2006 році вже було видане Керівництво з ризик-менеджменту для податкових адміністрацій, де описані теоретичні основи процесу управління ПР, середовище, процес та організаційні фактори ДПРМ. Також документ містить масу прикладів застосування ДПРМ у ряді країн ЄС. Зі 2008 року почалося напрацювання доповнень до цього керівництва і у 2010 році ЄС видав Керівництво з ризик-менеджменту щодо дотримання законодавства для податкових адміністрацій (Compliance risk management guide for tax administrations, далі – КРМДЗ ПА) [3], де доопрацьована теоретична частина і приведено 25 прикладів успішного застосування методів ДПРМ у ЄС.

Згідно з КРМДЗ ПА, ризик-менеджмент із дотримання законодавства (Compliance risk management) – це процес підвищення ефективності адміністрування податків у середовищі, повному ризиків [3, р. 109].

О. Десятнюк доводить необхідність системного підходу до управління ПР у статті [72]. Н Євтушенко також констатує необхідність системного підходу до керування податковими ризиками [79, с. 68].

ДПРМ вважаємо системною діяльністю ОДВ та відповідних посадових осіб у взаємодії з ОМС та громадянським суспільством, направленою на зниження до припустимого мінімуму очікуваних втрат унаслідок дії факторів ПР. Спираючись на приведені вище думки науковців, а також на значно досконаліші системи оподаткування у державах, які використовують засоби ДПРМ, можна стверджувати про доцільність побудови в Україні системи ДПРМ.

У пункті IV Концепції [152], поняття «ризик» визначається як подія (загроза), здійснення якої може призвести до недосягнення очікуваного результату діяльності, зокрема в основній діяльності ДПС під час реалізації владних повноважень та/або при здійсненні контролю виконання платниками податків норм чинного законодавства. У цьому ж документі означається окрема група ризиків, пов'язаних із виконанням податкових правил платниками – вірогідна можливість порушення платником законодавчих норм, у результаті чого можливі втрати доходів бюджету (цільових фондів). Особливістю зазначеної Концепції є виділення групи інституційних ризиків – переривання функцій податкового адміністрування в разі таких зовнішніх або внутрішніх подій як саботаж, стихійні лиха, втрата матеріальних активів, апаратні та програмні збої, адміністративні порушення тощо.

З урахуванням зазначених вище досліджень ПР, на нашу думку, поняття «податковий ризик» може бути визначено так: природне, соціальне, економічне або політичне явище, яке полягає в можливості часткового невиконання податковою системою її функцій, спричиняється природними чи соціальними, об'єктивними чи суб'єктивними факторами і характеризується: (1) ймовірністю

реалізації, (2) об'ягами можливого негативного впливу та (3) суб'єктивним сприйняттям факторів податкового ризику учасниками відповідних зазначеним факторам соціальних процесів.

У [3] розглянуто систему оцінки рівня законослухняності та фіскальної значущості суб'єкта господарювання, що має назву «Категорія уваги» і протягом кількох років успішно застосовується у Королівстві Нідерланди. Результатом роботи цієї системи є двовимірна матриця, у якій підприємства упорядковані за фіскальним ризиком (горизонтальна вісь) та фіскальною важливістю (вертикальна вісь). У контексті приведеного вище визначення поняття «податковий ризик» та акцентування уваги в ньому на сприйнятті невизначеності суб'єктами управління результатів своєї діяльності, доцільним є введення до українського аналога даної системи третьої осі – «суб'єктивне сприйняття факторів ПР учасниками оподаткування». Інструментами визначення цього сприйняття можуть бути:

- проведення спеціалізованих опитувань серед ПП;
- проведення психологічних тестувань – серед службовців ДПС;
- проведення аналізу порушень податкового законодавства, у тому числі корупційного характеру, як платниками, так і податківцями.

Через можливий значний негативний вплив корупційних злочинів на належне виконання ДПС своїх функцій доцільним є означення терміну «корупційний податковий ризик». Також доцільною є розробка системи моніторингу корупційних ПР, яка ґрунтується на відповідному міжнародному досвіді. *Корупційний податковий ризик*, на думку автора, може бути визначений як можливість невиконання податковою системою її функцій унаслідок впливу корупційних дій учасників процесів оподаткування. Розглядаючи негативний ефект від злочинів корупційного характеру в оподаткуванні необхідно звернути увагу на наступне зауваження: «Підприємства, які чесно сплачують податки, відчують потрійне навантаження: вони платять за себе, за тих хто не платить, а також вимушені покривати збитки від розкрадання. Вочевидь, що такі підприємства вимушені

або збанкрутувати, або поповнити чергу «клієнтів» корупційних схем. Таким чином кількість чесних ПП зменшується у прогресії, що, у свою чергу, негативно позначається на дохідній частині бюджету та, відповідно, на можливостях держави у соціальній сфері, у покращенні інфраструктури, інвестиції у наукомісткі та високотехнологічні підприємства» [54, с. 19].

У підпункті 14.1.221. ПКУ ризик визначається як імовірність недекларування (неповного декларування) ПП податкових зобов'язань, невиконання ПП іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи [134]. Зауважимо, що в ПКУ, як і в інших нормативних актах, означення поняття податкового ризику є надміру звуженим і зведеним лише до ймовірності порушення законодавства ПП. Це визначення охоплює лише частину двох із шести груп ПР для держави, сформульованих В. Вітлінським та О. Тимченком. А саме – уникнення оподаткування та, частково, порушення законодавства. Частково – тому що порушення законодавства можливі не лише з боку платників, але і з боку співробітників фіскальних органів. Визначенням, приведеним у ПКУ, не охоплені ризики економічної кризи, податкової політики, планування та прогнозування податків, а також ризики адміністрування. В Економічній енциклопедії управління ризиком визначене як діяльність підприємства, фірми, компанії, банку, спрямована на зменшення впливу негативних факторів. [77, с. 762].

Британський фахівець із ризик-менеджменту Е. Осборн (Andy Osborne) зазначає, що неможливо створити вільне від ризику середовище, але, натомість, можна ефективно управляти ризиками [23, р. 15]. Е. Осборн підкреслює, що процес п'ятиступеневого ризик-менеджменту є простим, але ефективним і перевіраним у роботі на підприємствах усіх типів та розмірів.

Виявлення ризиків, як **перший етап** ДПРМ, полягає у виявленні факторів, що прямо чи опосередковано можуть спричинити зниження податкових надходжень чи невиконання податковою системою інших її функцій. **Другий етап** – оцінювання – полягає у розподілі ПР на фінансові (імовірність утрати надходжень) та нефінансові (імовірність іміджевих збитків).

Погляд на ПР має враховувати три основні параметри цього ризику: імовірність реалізації, його важливість і ставлення до нього суб'єкта оподаткування. Як правило, у підсумку другого етапу з'являється двовимірна матриця, у якій за однією віссю ризику розподілені за очікуваною імовірністю виникнення негативних наслідків, а за іншою – за важливістю цих наслідків. Враховуючи зазначені вище особливості визначення ПР держави В. Вітлінським, які полягають у важливості сприйняття суб'єктами податкових процесів невизначеності результатів власної діяльності, слід зазначити, що результатом другого етапу ДПРМ має бути тривимірна матриця, де вимірами є: (1) ймовірність реалізації фактора ПР; (2) значення (фінансове чи іміджеве) можливих втрат при реалізації фактора ПР; (3) сприйняття фактора ПР учасниками процесу оподаткування.

Рейтинг ризику (добуток імовірності його появи, його впливу та схильності суб'єктів оподаткування до нього) є рейтингом важливості кожного виявленого ризику. Виходячи з зазначеного рейтингу, має бути прийняте рішення щодо доцільності опрацювання того чи іншого ризику.

Оцінивши ризики, доцільно скласти план їх опрацювання. Метою даної діяльності є застосування заходів, які знижують і ймовірність реалізації ризику, і її негативний вплив до прийнятної межі – **третій етап** ризик-менеджменту – визначення контрзаходів. Якщо ймовірність і можливий негативний вплив є низькими, то допустиме прийняття ризику. Для малоімовірних високовитратних ризиків (пожежі, апаратні чи програмні збої тощо) необхідною є розробка відповідного плану на кожен із таких випадків. У випадках, коли і ймовірність, і можливі негативні наслідки ризику є високими, обов'язковим є опрацювання ризику, що по суті є **четвертим етапом** ризик-менеджменту. Важливий і **п'ятий етап** ризик-менеджменту – оцінювання результатів і розвиток діяльності з управління ризиками.

Таблиця 1.2 містить підходи формування етапів ризик-менеджменту.

Таблиця 1.2.

Українські та західні підходи щодо етапів ризик-менеджменту

Автори	Е. Осборн, К. Прітчард	В. Вітлінський, Г. Великоіваненко
Етапи ризик-менеджменту		
1. Інформаційно-аналітичний	—	+
2. Виявлення ризиків	+	+
3. Комплексний аналіз ризиків	+	+
4. Планування дій для зниження ступеня ризиків	+	+
5. Контроль можливої чи наявної ситуації	—	+
6. Опрацювання ризиків	+	+
7. Аналіз і пропозиції для подальшого розвитку	+	+

Джерела: [21, 23, 55]

Розглядаючи приведені послідовності кроків з управління ризиками, можна стверджувати, що процес ризик-менеджменту вітчизняними науковцями описується більш детально, що для теоретичного застосування у розвитку ДПРМ в Україні є більш доцільним, адже крім ідентифікації ризиків ними пропонується дуже важливий інформаційно-аналітичний етап. Якщо мова йде про управління ризиками невеликої організації, на цей етап можна не зважати, адже він дає можливість оцінити виникнення й тих ризиків, на які організація не зможе впливати. У даній дисертації йдеться про управління ПР, суб'єктами якого є ОДВ. Організація масштабу держави має можливості впливати на значно ширший спектр ризиків. Також важливим є етап контролю можливої чи наявної ситуації, доцільність якого продиктована динамічними змінами в економічній та податковій системах України й необхідністю вчасно реагувати і на наявні, і на адекватно прогнозовані зміни.

Дослідженню місця моніторингу ПР у системі ДПРМ та систематизації методологічних основ його здійснення присвячено статтю [95]. Її автори класифікують ПР на види та групи, описуючи конкретні ризики для конкретних суб'єктів податкових відносин. У висновках вони стверджують, що підґрунтям для управління ПР суб'єктів мають бути результати моніторингу ПР, який має включати Ex-ante, Ex-nunc та Ex-post оцінки ПР. Результати зазначеного

моніторингу стають каркасом побудови матриці ПР, яка дозволить оцінити ПР, вибрати напрямок їх зниження, установити допустимий рівень ПР, який не зашкодить розвитку ПП.

Автори статті [80] визначають оцінювання ПР та розробку заходів щодо їх попередження або зниження одним із найбільш відповідальних етапів організації наповнення бюджетів і державних цільових фондів [80, с. 32]. Зазначені автори визначають ризик як імовірність недоотримання доходів в умовах невизначеності, попри те, що імовірність негативної події є лише однією з характеристик ризику. Також вони аналізують означення поняття «ПР», дані у законодавстві. Серед висновків ними зазначено:

- основним ПР є відхилення даних ПП від середньогалузових фінансових показників, а належно складений перелік ПР та їхній відбір для проведення перевірок сприятимуть підвищенню ефективності КПР;
- РОСАП довела свою ефективність зростанням обсягів податкових надходжень унаслідок вдосконалення відбору ПП для перевірок із використанням ризик-орієнтованої системи;
- робота з ПР передбачає: створення єдиної постійно оновлюваної бази податкових порушень як узагальнення результатів контролю; систематизацію недоліків податкового законодавства, порушень ПП нормативно-правових актів; схем ухилень від оподаткування; загальних критеріїв, що можуть вказувати на наявність таких порушень [80, с. 38–39].

Деякі кроки з запровадження РОСАП в Україні вже здійснено. Так, Наказ ДПАУ «Про затвердження Методичних рекомендацій до моніторингу податкових ризиків», від 23.11.2001 р. № 428 направлений, здебільшого, на підвищення ефективності КПР. Даним Наказом дані означення таких понять: *податковий ризик* – вірогідна можливість порушення податкового законодавства, в результаті чого можливі втрати до бюджету; *управління ризиками* – процес виявлення, вивчення, нейтралізації та упередження дії податкових ризиків; вводилися також поняття фіскального, фінансового, галузевого, загального та інших ризиків, методика опису ПР, визначення їх та

методи оцінювання важливості. Фактичне впровадження напрацьованих за 2001 – 2004 роки ДПАУ нормативних документів розпочато міжвідомчою робочою групою, створеною Указом Президента України від 23 червня 2004 року № 671 «Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння ПДВ», результатом роботи якої, зокрема, було прийняття, на виконання завдання щодо удосконалення системи адміністрування податків, що передбачає створення умов для постійного неупередженого контролю за своєчасністю та повнотою сплати податків, Порядку [114], який змістовно описував алгоритм оцінювання ПР. Принципи порядку [114]:

- 1) неупереджене ставлення до ПП та забезпечення максимального рівня сервісу під час їх обслуговування;
- 2) максимальна автоматизація процесів адміністрування податків;
- 3) орієнтація податкового аудиту на ПП з високим ступенем ризику;
- 4) застосування адекватних заходів впливу до суб'єктів господарювання, які ухиляються від сплати податків;
- 5) забезпечення своєчасного реагування на негативні тенденції у податковій поведінці ПП;
- 6) забезпечення однакового рівня фіскальних дій і підходу до ПП з однаковим характером податкової поведінки;
- 7) податкову поведінку суб'єктів господарської діяльності характеризує категорія уваги, яка визначається комплексним показником ПР;
- 8) Розподіл ПП здійснюється у три етапи, впродовж яких оцінюється: (1) ризик господарювання; (2) фіскальна важливість; (3) внутрішній показник ПР ПП для кожної категорії уваги;
- 9) показник ризику господарювання визначається за дією факторів, які можливо визначити на основі даних, що внесені до автоматизованої БД та умовно розподіляються за джерелами;
- 10) критерій віднесення ПП до відповідної категорії повинен будуватися на величині відхилення індивідуального показника від середнього (у гіршу сторону) по групі важливості за галузевою ознакою. У Порядку [114]

запропонована методологія адитивної згортки відносних показників господарської діяльності за допомогою нормалізації.

Мета розглянутого Наказу досягається шляхом розвитку взаємовідносин між фіскальними органами та ПП у напрямі налагодження партнерства та зменшення втручання у господарську діяльність останніх.

Науковими завданнями, які потрібно виконати для подальшої розробки більш досконалих нормативно-правових актів, є: формування уточненого понятійного апарату ПР та уточнення визначень основних понять, що застосовуються у процедурах розподілу суб'єктів господарської діяльності на категорії уваги. Ці питання особливо актуальні сьогодні, коли податковими органами України впроваджуються у процеси відбору платників методи «нечіткої логіки», що базується на більш складному математичному апараті. Так термін *«податковий ризик»* у пункті 1 Методичних рекомендацій з організації кабінетного аудиту (для юридичних осіб), затвердженими наказом ДПАУ від 25.11.2002 р. № 567, визначається як вірогідна можливість порушення податкового законодавства [102]. Це визначення доречне у контексті зазначених рекомендацій, але є вузьким, не відображає усього спектра можливих подій, унаслідок яких знижуються податкові надходження до бюджету. У підпункті 2.1.6. Методичних рекомендацій [106], поняття *«податковий ризик»* визначається як вірогідність порушення податкового законодавства суб'єктами господарювання, внаслідок чого можливі втрати бюджету. Методичні рекомендації щодо організації проведення перевірок підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп, інших об'єднань та великих платників податків (далі – ВПП), затверджені наказом ДПАУ від 16 липня 2007 року № 432 містять більш досконале визначення поняття ПР: «можливість втрати бюджетних надходжень внаслідок вірогідного або встановленого порушення податкового та валютного законодавства». У зазначених методичних рекомендаціях також визначене поняття «управління ризиками» – процес вивчення та попередження можливості втрати бюджетних надходжень, а також удосконалення методів виявлення та усунення порушень

податкового та валютного законодавства. Також є визначення поняття «ризико-орієнтований контроль» – система заходів, направлена на попередження можливості втрати бюджетних надходжень. Відмітивши більш високий рівень відображення суті ПР визначеннями з останніх приведених нормативно-правових актів, варто зауважити, що вони також не охоплюють цілий ряд можливих факторів зниження податкових надходжень. Адже зазначені надходження можуть знижуватися як унаслідок дії зовнішніх факторів – військових, кліматичних, економічних, політичних, так і внаслідок внутрішніх – від операційних до корупційних.

Термін «адміністрування податків та інших платежів», згідно ПКУ, означає процеси управління податкових органів відносинами у сфері оподаткування через методологічне забезпечення та здійснення планування, обліку і контролю виконання планових показників податкових надходжень, прийому та опрацювання податкової звітності й дотримання суб'єктами податкових відносин податкового законодавства. За цим визначенням, ризики, властиві процесам адміністрування податків, орієнтовно можна класифікувати за такими напрямками:

- 1) ризики, що характеризуються показниками і факторами *нормативно-методологічного характеру*;
- 2) ризики, що визначаються *ефективністю менеджменту* у фіскальних органах України, якістю методологічного забезпечення процесів управління, дієвістю системи прийняття рішень тощо);
- 3) ризики, пов'язані із якістю *функціонування інформаційної інфраструктури фіскальної служби*, її технологічного та кадрового рівня.
- 4) ризики пов'язані з операційною діяльністю підрозділів ДПС: якість облікових процедур, ефективність КПР, консультування та обслуговування ПП тощо .
- 5) ризики, що характеризуються показниками матеріального та соціального забезпечення працівників ДПС тощо.

У практиці ДПС функціонувала система розподілу платників за категоріями уваги, робота якої регламентується Методичними рекомендаціями щодо порядку розподілу ПП за категоріями уваги [106]. Категорією уваги, згідно з цією методикою, була характеристика суб'єктів господарювання відповідного рівня ризику, сформована на основі певних визначених критеріїв оцінки та розподілу. Згідно положень [106], за рівнем ризику ПП розрізнялися такі три категорії уваги: сумлінні; платники помірному ризику; платники високого ризику. Зазначені Методичні рекомендації містили, зокрема, визначення таких термінів, які стосуються управління ПР: *податковий ризик, ризикоорієнтована система, фактор ризику та фіскальна важливість*.

Положеннями [106] визначено засоби, заходи, методики та підрозділи супроводження ПП 1-ї, 2-ї та 3-ї категорій уваги.

В Україні до 2010 року функціонувала Національна база даних ризиків. Від її роботи у податковій службі відмовились через її громіздкість і орієнтацію на порушення, а не на ризики. Не варто відмовлятися від інструмента, який себе добре зарекомендував у Нідерландах, натомість слід проаналізувати причини неефективної його роботи в Україні та усунути їх. Серед переваг такої системи – підвищення ефективності КПП податкових органів. Але в Україні потребують доопрацювання методи, за якими здійснюється розподіл і мають бути вдосконалені характеристики груп, до яких потрапляють суб'єкти господарювання після розподілу.

Предметом Наказу [149] є зниження ПР, які виникають у процесі адміністрування ПДВ. Зазначені ризики полягають у можливості маніпулювання схильними до правопорушень суб'єктами підприємницької діяльності даними податкової звітності з метою отримання незаконної податкової вигоди. Зазначений Наказ містить таке означення терміну «податковий ризик»: «імовірність невиконання (неналежного виконання) ПП податкового обов'язку, підтверджена сукупністю наявної податкової інформації». Крім того, присутнє визначення терміну «рівень ризику» як «характеристики ПП на основі оцінки ймовірних втрат (недоотримання коштів)

бюджету за даними інформаційно-аналітичного забезпечення» (пп. 1.3.).

Означення ПП, причетних до схем незаконної мінімізації оподаткування з ПДВ, є такими: платник ПДВ, який за рахунок відображення в даних податкової звітності недостовірних даних господарських операцій з використанням вигодоформуючих («податкових ям») та вигодотранспортуючих суб'єктів («транзитерів»), у тому числі за ланцюгом постачання товару, отримує необґрунтовану податкову вигоду, називається *«вигодонабувачем»*. Суб'єкт, що здійснює посередницьку функцію між вигодоформуючим суб'єктом («податковою ямою») та вигодонабувачем, у якого відповідно до даних податкової звітності сума задекларованих податкових зобов'язань дорівнює сумі податкового кредиту за всіма чи за окремими операціями або різниця між сумами податкових зобов'язань та податкового кредиту не перевищує 0,5 відсотка за умови відсутності реальної господарської або іншої економічної діяльності, називається *«транзитером»* або *«вигодотранспортуючим суб'єктом»*. *«Вигодоформуючим суб'єктом»* або *«податковою ямою»* називається платник ПДВ, який не відображає або відображає і не сплачує податкові зобов'язання з ПДВ при відповідному декларуванні його контрагентом сум податкового кредиту без реальної господарської або іншої економічної діяльності за такими операціями та, як наслідок, формує податковий кредит з ознаками ризику. *«Зустрічним транзитом»* названо різновид транзитера, який надає послуги з підміни позицій товарних груп (робіт, послуг), що реалізуються на адресу інших суб'єктів господарювання [149]. *«Податкова вигода»* тут визначається як зменшення розміру податкових зобов'язань, визначених ПП, зокрема, штучне формування податкового кредиту з ПДВ або витрат з ППП / ПДФО. Послідовні та взаємопов'язані проведенням нереальних (із порушенням законодавства) поставок ідентифікованого за найменуванням (характеристиками) товару чи послуги операції між вигодоформуючим суб'єктом («податковою ямою»), транзитерами та вигодонабувачем називаються *«ланцюгом»*. *Ймовірною схемою ухилення від оподаткування* – сформований виходячи зі спільної «податкової ями» набір

ланцюгів у табличному або графічному вигляді. «Комплексним відпрацюванням податкових ризиків з ПДВ» – сукупність заходів, які здійснюються органами ДПС самостійно або при взаємодії з іншими ОДВ на центральному та територіальному рівнях та полягають в отриманні, аналізі та використанні (реалізації) податкової інформації з метою унеможливлення отримання ПП необґрунтованої податкової вигоди.

Наказом [153] від 02 червня 2015 року № 524 затверджено «Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків», розроблений із метою забезпечення єдиного підходу до формування щоквартального плану-графіка (далі – ПГ) проведення документальних планових перевірок ПП. Зазначеним Порядком регламентується відбір ПП до ПГ перевірок, їх періодичність, залежно від ступеня ризику, та порядок відпрацювання. Розділом II Порядку [153] регламентується структура ПГ. Критерії відбору ПП – юридичних осіб містить пункт 5 розділу III Порядку [153]. Порядок містить і критерії відбору до груп високого, середнього та незначного ступенів ризику банків та небанківських установ, ПП – постійних представництв та представництв нерезидентів, а також самозайнятих осіб і ПП – юридичних осіб.

Прогресивним кроком із розвитку ДПРМ, на думку автора, є затвердження 2018 року наказом [152] Концепції організації діяльності Державної фіскальної служби України з управління ризиками. Вона містить:

- етапи управління ризиками;
- концептуальні засади діяльності ДПС із управління ризиками;
- етапи реалізації Концепції;
- обов'язки структурних підрозділів ДПС із реалізації Концепції;
- шляхи реалізації Концепції.

Висновки. Запровадження та постійний розвиток РОСАП, яка повинна звести до мінімуму роль суб'єктивного фактора при прийнятті персоніфікованих фіскальних рішень, є пріоритетною задачею з модернізації

роботи ДПС. Рішення щодо проведення КПП мають прийматися за результатами автоматизованого оцінювання податкової поведінки суб'єкта господарювання за величиною параметрів ПР: фіскального значення, ймовірності реалізації та сприйняття ризику порушення податкового законодавства платником.

Якщо імовірність і можливий негативний вплив є низькими, то найкращим рішенням є прийняття ризику. У випадках, коли ймовірність настання наслідків є високою, а можливий негативний вплив є низьким, необхідне вдосконалення операційної діяльності. Для низько імовірних, але витратних ризиків необхідною є розробка відповідного плану на кожен з таких випадків. Коли і ймовірність, і можливі негативні наслідки ризику є високими, абсолютно обов'язковим є застосування контрзаходів – опрацювання ризику, що є передостаннім етапом (кроком) ДПРМ.

Зміни означення понять «податковий ризик» і «ризик» у податкових нормативно-правових актах України з 2001 до 2020 року ілюструють позитивну динаміку розвитку науково-методичної складової нормативно-правового забезпечення податкових відносин в Україні, оскільки означення термінів у нових нормативних актах охоплюють значно ширший спектр можливих факторів невиконання податковою системою її функцій. Автор пропонує наступне визначення терміну «податковий ризик»: комплексне соціально-економічне явище, яке полягає в можливості необґрунтованого неналежного виконання податковою системою її функцій унаслідок впливу на процеси формування податкової бази та справляння податків низки об'єктивних та суб'єктивних зовнішніх і внутрішніх факторів природного або соціального характеру, та характеризується обсягами можливих збитків, їх імовірністю та сприйняттям факторів ПР суб'єктами оподаткування.

Висновки до розділу 1

В Україні є значна кількість наукових досліджень у сфері ТЕ, яка тісно пов'язана з ухиленням від оподаткування: розглядаються причини виникнення

порушень у податковій сфері та тіньові схеми, використовувані для ухилення від оподаткування. Публікації містять недостатньо апробованих методів оцінювання факторів зменшення податкових надходжень, усунення різноманітних перешкод законному оподаткуванню.

Спрощення адміністрування податків сприяє зниженню кількості порушень податкового законодавства. Оскільки зниження обсягів податкових порушень сприяє наповненню бюджетів, спрощення оподаткування є важливим чинником фінансової, а отже й економічної, безпеки держави.

Серед усієї множини податків в Україні, ПДВ, ППП та акцизний податок, згідно аналізу бюджетних надходжень, є основними бюджетоутворюючими. Науковці пропонують такі способи зниження порушень, пов'язаних із ПДВ: вдосконалення адміністрування ПДВ; заміна ПДВ іншим податком, який не підлягає бюджетному відшкодуванню. Заміна ПДВ іншим податком несе в собі два ризики: нестабільності податкового законодавства; неузгодженості податкового законодавства України з законодавством держав-членів ЄС та ОЕСР. Виходячи з зазначеного, доцільним є вдосконалення адміністрування ПДВ шляхом запровадження: спеціальних рахунків виключно для сплати та відшкодування цього податку; зворотного способу нарахування ПДВ, коли він сплачується тільки останнім продавцем; відновлення норми, яка визначає затримання з відшкодуванням ПДВ ПП протягом встановленого строку бюджетною заборгованістю, на суму якої нараховуються проценти на рівні двократної облікової ставки НБУ.

Для вдосконалення адміністрування акцизного податку та збільшення його фіскального значення доцільним є: забезпечення стабільності ставок; запровадження більш захищених від підробок акцизних марок; розширення прав та підвищення рівня відповідальності працівників ДПС, задіяних у контролі за підакцизними товарами; включення до підакцизних товарів предметів розкоші: дорогих ювелірних виробів, автомобілів, яхт, літаків.

Удосконалення адміністрування ППП має полягати у підвищенні рівня контролю за сплатою цього податку в обсягах, передбачених законом.

Податкове стимулювання інноваційної діяльності потребує змін у адмініструванні бюджетоутворюючих податків, пов'язаних зі змінами їх ставок, термінів сплати та інших ознак адміністративного характеру.

Якісне науково-методичне, нормативно-правове та організаційно-технічне забезпечення адміністрування податків означає своєчасність і повноту їх надходження до бюджету. Це, в свою чергу, означає фінансову безпеку держави, яка є одною з основних складових її економічної безпеки.

ДПРМ, за означенням західних практик – це процес підвищення ефективності адміністрування податків у середовищі, повному ризиків. Доцільним є уточнення визначення зазначеного поняття: *державний податковий ризик-менеджмент*, на думку автора, є системою діяльністю ОДВ та відповідних посадових осіб у взаємодії з ОМС, суб'єктами господарювання та громадянським суспільством, направленою на зниження до припустимого мінімуму очікуваних втрат унаслідок дії факторів ПР.

Досліджені означення поняття «податковий ризик» ілюструють розвиток науково-методичної складової правового забезпечення податкових відносин в Україні. Попри зазначене, доцільним є нормативно-правове закріплення авторського визначення цього терміну, приведеного у розділі 1.

Науковими завданнями щодо подальшого впровадження РОСАП, є: розвиток понятійного апарату ПР, уточнення методик та процедур КПР, розподілу суб'єктів господарської діяльності на категорії уваги, розробка методів оцінювання ефективності операційної діяльності органів ДПС.

Основні положення розділу опубліковані автором у працях [172, 176, 182, 183, 185, 194].

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИКА УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ РИЗИКАМИ В СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

2.1. Аналіз податкових ризиків та джерел їх виникнення

Оцінювання факторів податкових ризиків є завданням перших двох етапів ДПРМ – інформаційно-аналітичного етапу та етапу ідентифікації. При цьому перш за все слід здійснити класифікацію факторів ПР. Для цього необхідно: проаналізувати структуру податкової системи; виділити фактори та види подій, які можуть перешкодити виконанню податковою системою її функцій; виявити ознаки розподілу зазначених факторів на групи.

До структури податкової системи відносяться: система податкових органів, система податків та сукупність законів, які регулюють як оподаткування, так і діяльність податкових органів. Факторами та видами подій, які можуть перешкодити виконанню податковою системою її функцій є: система бюджетоутворення; прийнята база оподаткування (оподатковувані майно та операції); суспільні процеси, хід яких залежить від діяльності системи оподаткування; поведінка платників податків (підприємці, власники оподатковуваного майна, тощо); стан природно-кліматичного середовища; геополітичні події; економічна кон'юнктура. Виявлення ознак розподілу зазначених факторів на групи залежатиме від засобів і механізмів забезпечення бюджетних надходжень (нормативно-правових, організаційних, технічних, контрольних та правоохоронних). В решті решт все це дозволить забезпечити належне функціонування системи оподаткування – регулятивне, розподільне, контрольне, фіскальне тощо.

На сучасному етапі еволюції податкової системи України РОСАП стає базовим елементом системи прийняття рішень у діяльності податкових органів України. У зв'язку з цим, у [56] наголошено на важливості формування методологічних основ управління ризиками в оподаткуванні, систематизації

понятійного апарату податкового ризик-менеджменту, ідентифікації типів, класів, груп та видів ризиків, що властиві діяльності податкових органів України, функціонуванню податкової системи загалом, у створенні РОСАП. Розширена автором класифікація ПР зі статті [56] відображена на рис. 2.1.

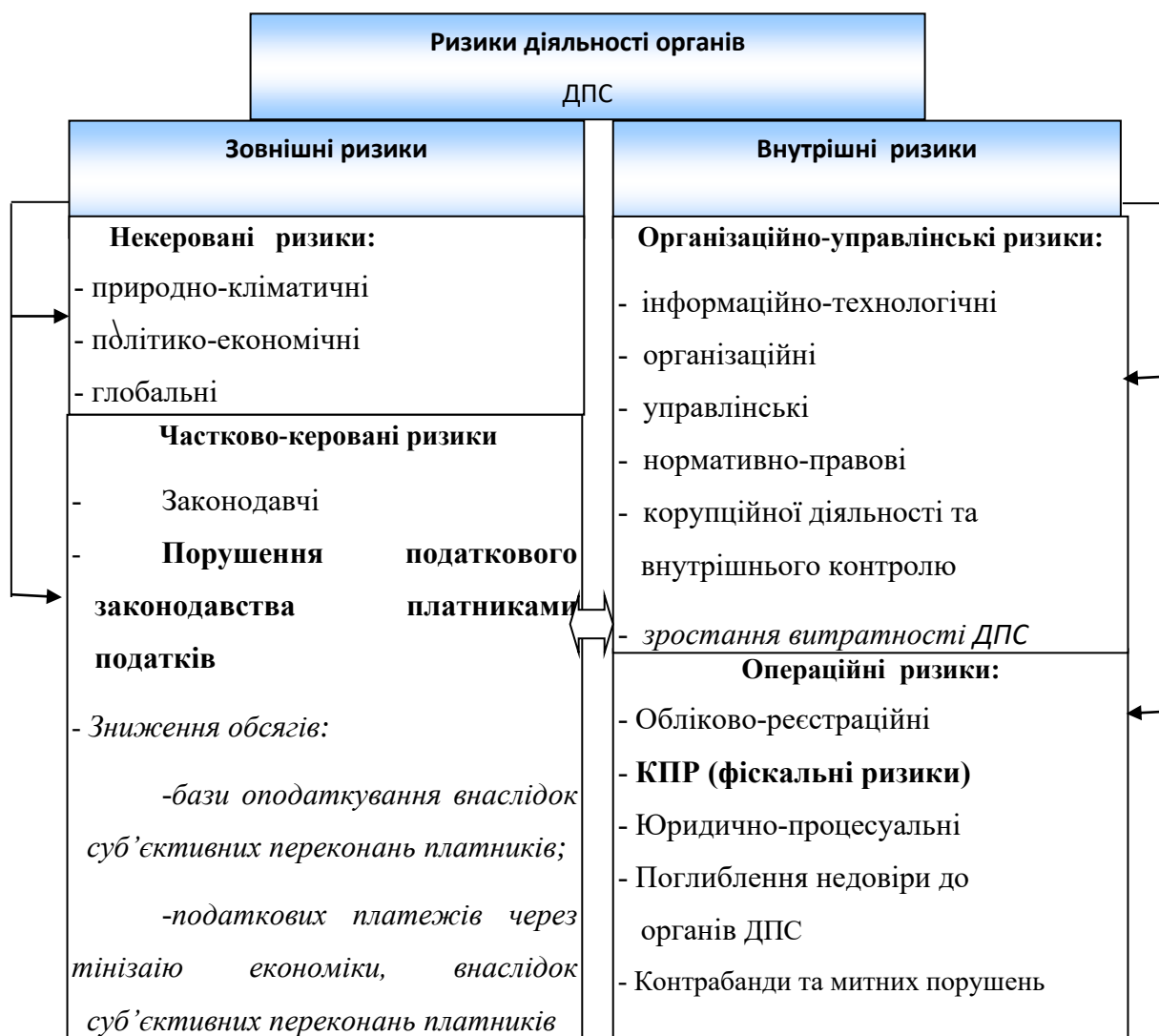


Рис. 2.1. Структура операційних ризиків ДПС, курсивом виділено додані автором групи факторів ризиків

Джерела: [56, с. 105], розробки автора

Схема на рис. 2.1. містить усі групи факторів ПР, крім суб'єктивних факторів і високої витратності ДПС (додані курсивом).

Таблиця 2.1.

Організаційно-управлінські ризики діяльності ДПС

Організаційно-управлінські ризики діяльності органів ДПС	
Групи ризиків	Джерела ризиків (процеси)
1. Інформаційно-технологічні ризики	1. Автоматизація процесів адміністрування податків 2. Розвиток інформаційної інфраструктури
2. Організаційні ризики	1. Розвиток організаційної структури ДПС 2. Управління документами 3. Управління персоналом 4. Матеріально-технічне та фінансове забезпечення 5. <i>Взаємодія з ОДВ, ОМС, посадовими особами та громадянським суспільством</i> 6. <i>Зниження витратності роботи фіскальних органів</i>
3. Управлінські ризики	1. Управління якістю 2. Функціонування інформаційної управлінської системи 3. Управління ризиками
4. Нормативно-правові ризики	1. Нормативне забезпечення діяльності органів ДПС 2. Законодавча ініціатива
5. Ризики корупції та внутрішнього контролю	1. Внутрішній контроль 2. Антикорупційна діяльність
6. <i>Іміджеві ризики</i>	1. <i>Інформаційно-довідкова діяльність</i> 2. <i>Сприйняття суспільством якості адміністрування податків</i>

Джерела: [56, с. 106 – 107], розробки автора

В. Вітлінським описано структуру організаційно-управлінських та операційних ризиків діяльності податкових органів України (див. таблиці 2.1 та 2.2). Приведені у таблицях 1 та 2 [56, с. 106 – 107] фактори ПР належать до груп операційних, корупційних, нормативних, законодавчих та організаційно-технічних факторів, які можуть бути використані при класифікаційному розподілі опрацьовуваних у системі ДПРМ джерел ПР.

Таблиця 2.2.

Операційні ризики податкових органів України

Операційні ризики діяльності органів ДПС	
Групи ризиків	Джерела ризиків (процеси)
1. Обліково-реєстраційні ризики	1.Реєстрація платників податків і митних зборів 2.Обробка податкової та митної звітності та платежів 3.Облік платежів
2. Ризики податкового аудиту	1. Податковий аудит: 1.1. Камеральні перевірки 1.2. Відбір платників для перевірок 1.3. Виїзні перевірки 1.4. Формування державного плану перевірок <i>1.5. Підвищення якості та ефективності КПП</i>
3.Юридично-процесуальні Ризики	1.Супроводження апеляцій платників податків 2.Вирішення справ у господарських судах за участю органів ДПС 3.Погашення податкового боргу 4.Досудове слідство (кримінальні розслідування). 5.Організація боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом <i>6. Запобігання неналежному використанню ПП офшорних юрисдикцій із метою мінімізації оподаткування</i>
4.Ризики поглиблення недовіри до органів ДПС	1. Зв'язки з громадськістю 2. Внутрішній контроль <i>3. Інформаційно-довідкова діяльність</i> <i>4. Формування позитивного сприйняття суспільством якості адміністрування податків</i>

Джерела: [56, с. 106 – 107], розробки автора

Слід зазначити, що розробка методів прогнозування податкових і митних надходжень а також їх втрат з урахуванням дії різних чинників є однією із найважливіших проблем фінансової системи держави, а отже й економічної безпеки.

ПР, як комплексне соціально-економічне явище, у фіскальному, розподільному, стимулюючому та регулюючому аспектах розглянуті через їхню економічну природу. Враховуючи зазначене, для класифікації джерел ПР доцільним є аналіз досліджень Л. Донець, яка описує такі джерела економічного ризику [73, с. 15]:

- спонтанність природних процесів і явищ, стихійні лиха;
- випадковість подій;
- наявність різних тенденцій, зіткнення суперечливих інтересів;
- імовірнісний характер науково-технічного прогресу;
- неповнота і невірогідність інформації про об'єкт, явище;
- обмеженість і недостатність ресурсів;
- неможливість однозначного пізнання об'єкта, процесу, явища;
- відносна обмеженість свідомості діяльності підприємця, розбіжності в соціально-психологічних установах, оцінках, стереотипах поведінки;
- незбалансованість основних компонентів господарського механізму.

Зазначені джерела можуть бути згруповані наступним чином:

1. Імовірнісний характер подій і дій суб'єктів політики та економіки;
2. Суперечливість інтересів суб'єктів оподаткування – суб'єктивні;
3. Об'єктивна обмеженість економічних ресурсів.

Відповідно запропонованим означенню ПР та структурі джерел економічних ризиків, до факторів, які можуть перешкодити реалізації податковою системою її функцій, можуть бути віднесені:

- 1) суб'єктивні – зниження мотивації ПП до виконання податкового обов'язку; схильність до корупції;
- 2) операційні – вади законодавства; неефективне технічне забезпечення адміністрування податків; висока витратність роботи ДПС;
- 3) економічні – зниження бази оподаткування – обсягів і вартості оподаткованого майна; обсягу оподатковуваних операцій;

4) зовнішні – природно-кліматичні та антропогенні надзвичайні ситуації; геополітичні (економічні санкції та військові вторгнення); зниження обсягів міжнародної економічної діяльності.

До класифікаційних ознак факторів ПР можна віднести наступні:

- залежність виникнення ПР від рішень ОДВ;
- контрольованість ризиків державою;
- походження, природа ризиків.

Згідно запропонованих ознак, фактори ПР можуть бути згруповані наступним чином:

за ознакою залежності від дій органів державної влади:

– залежними від дій ОДВ можуть бути всі приведені вище фактори ПР, окрім природно-кліматичних та антропогенних надзвичайних ситуацій;

– практично незалежними від дій ОДВ є, частково, ризики виникнення природно-кліматичних та антропогенних надзвичайних ситуацій;

за ознакою контрольованості державою:

- контрольовані;
- частково контрольовані;
- слабо контрольовані.

за походженням:

– природні – землетруси, падіння метеоритів;

– кліматичні – повені, посухи, несприятлива температура;

– соціальні – прийняття неефективного законодавства, правопорушення, страйки, революції, соціальні конфлікти;

– військові – військові дії чи терористичні акти, які ускладнюють чи унеможлиблюють здійснення оподатковуваних операцій чи адміністрування податків;

– геополітичні – міжнародні економічні санкції.

До факторів впливу на податкові надходження належать наступні:

A_1 – обсяги бази оподаткування, що змінюються через суб'єктивні переконання ПП та офшорну мінімізацію оподаткування;

A_2 – кількість корупційних злочинів в оподаткуванні;

A_3 – прийняття в дію неякісного податкового законодавства;

A_4 – якість організаційної структури ДПС;

A_5 – якість технічного забезпечення адміністрування податків;

A_6 – витратність роботи ДПС;

A_7 – ускладнення чи унеможливлення адміністрування податків, ведення оподатковуваної діяльності чи утримання оподатковуваного майна внаслідок природно-кліматичних та антропогенних надзвичайних ситуацій;

A_8 – військове вторгнення, анексія частини території держави тощо;

A_9 – міжнародні економічні санкції;

A_{10} – обсяги міжнародної економічної діяльності.

До факторів зниження податкових надходжень належать наступні:

B_1 – зниження обсягів оподатковуваної діяльності чи вартості оподатковуваного майна через суб'єктивні переконання ПП, офшорна мінімізація оподаткування;

B_2 – зростання кількості корупційних злочинів в оподаткуванні;

B_3 – прийняття в дію неякісного податкового законодавства;

B_4 – зниження якості організаційної структури ДПС;

B_5 – зниження якості технічного забезпечення адміністрування податків;

B_6 – зростання витратності роботи ДПС;

B_7 – ускладнення чи унеможливлення адміністрування податків, ведення оподатковуваної діяльності чи утримання оподатковуваного майна внаслідок природно-кліматичних та антропогенних надзвичайних ситуацій;

B_8 – військове вторгнення, анексія частини території держави тощо;

B_9 – застосування міжнародних економічних санкцій;

B_{10} – зниження обсягів міжнародної економічної діяльності.

Всі ці події з погляду теорії ймовірності є сумісними, тобто можуть виникати незалежно і одночасно. Імовірність появи хоча б однієї із двох

сумісних незалежних подій дорівнює сумі ймовірностей цих подій без імовірності їх одночасної появи. ПР, як можливість невиконання податковою системою її функцій, є спільним і для платника, і для держави.

Класифікація факторів податкових ризиків	
Групи факторів	Фактори податкових ризиків
СУБ'ЄКТИВНІ	1) зниження мотивації платників податків до виконання їхніх податкових обов'язків; 2) схильність до корупції;
ОПЕРАЦІЙНІ	3) вади законодавства; 4) неефективне адміністрування податків; 5) висока витратність податкових органів;
ЕКОНОМІЧНІ	6) зниження вартості оподатковуваного майна; 7) зниження обсягів оподатковуваних операцій;
ЗОВНІШНІ	8) надзвичайні ситуації; 9) геополітичні (санкції, військові вторгнення); 10) зниження обсягів міжнародної економічної діяльності.

Рис. 2.2. класифікація факторів податкових ризиків

Джерело: розробки автора

Формулювання методики вимірювання зазначених вище факторів ПР держави є важливою науковою задачею, а їх оцінювання – практичною.

У періоди необхідності підйому рівня боєздатності Збройних Сил України стає першочерговою максимальна мобілізація податкових надходжень. Розвиток науково-практичних основ запобігання та протидії використанню українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (далі – СЗЕД) реєстрації організаційно-правових форм у іноземних юрисдикціях із метою офшорної мінімізації оподаткування (далі – ОМО) набуває особливої актуальності.

Для прикладу проаналізовано обсяги та структуру зовнішньої торгівлі України з юрисдикціями Латинської та Північної Америки (далі – ЮЛПА) та чинні в Україні анти-офшорні нормативно-правові акти з метою виявлення

резервів мобілізації податкових надходжень шляхом обмеження ОМО. У зв'язку з цим, необхідно виконати наступне: (1) проаналізувати термінологію ДССУ для обліку зовнішньої торгівлі, згідно нормативно-правових актів (далі – НПА) України; (2) дослідити обсяги та особливості торгівлі України з ЮЛПА; (3) виявити серед ЮЛПА юрисдикції, використовувані для ОМО українськими СЗЕД; (4) сформулювати пропозиції вдосконалення чинної в Україні нормативно-правової бази, спрямованої на обмеження ОМО.

При ОМО занижуються обсяги належних до сплати податків. Обсяги митних зборів також можуть бути штучно занижені шляхом формування (документально) ланцюгів поставок через юрисдикції, при торгівлі із якими обсяги митних зборів мінімізуються. Для відслідковування юрисдикцій (держав і територій) та суб'єктів ОМО доцільним є проведення аналізу статистики зовнішньої торгівлі України шляхом зіставлення обсягів прямих і непрямих поставок та виявлення розбіжностей між зазначеними обсягами.

При обліку зовнішньої торгівлі ДССУ застосовуються такі терміни [70]: *експорт товарів* – митний режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України; *імпорт товарів* – митний режим, відповідно до якого товари ввозяться на митну територію України; *країна походження* (далі – КП) товару – країна, у якій товар був повністю вироблений або достатньо перероблений відповідно до законодавчо визначених критеріїв або порядку; *країною призначення* (далі – КПр) є остання країна, до якої мають бути доставлені товари; *нерезиденти* – іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав (як правило, які платять податки від діяльності на користь іноземної держави); *торгуюча країна* (далі – ТК) – країна реєстрації контрагента вітчизняної особи при здійсненні ним зовнішньоекономічної угоди.

Зовнішня торгівля України проаналізована за 2016 рік, оскільки офіційні статистичні дані наявні лише за цей рік [70]. Аналіз обсягів та структури зовнішньої торгівлі України з ЮЛПА свідчить про лідерство Сполучених Штатів Америки (далі – США) як КП (при імпорті), як КПр (при експорті) і як

ТК (див. таблицю 2.3). Попри те, що лідерами ЮЛПА за обсягами ВВП є США (річний ВВП понад 18 трильйонів доларів США), Бразилія (річний ВВП понад 2 трильйони доларів США) та Канада (річний ВВП понад 1,5 трильйони доларів США) [34, 193], рейтинги ВВП ЮЛПА та обсягів торгівлі України з ними значно різняться. Пояснюємо значними обсягами ОМО з використанням українськими підприємцями СЗЕД, зареєстрованих у Британських Віргінських Островах (далі – БВО) та Панамі.

У таблиці 2.3 відображені розбіжності між сумарними обсягами торгівлі послугами та прямої торгівлі товарами українських СЗЕД – із КП та КПр (далі – СОПТ) та сумарними обсягами торгівлі послугами та непрямой торгівлі товарами (далі – СОНТ) українських СЗЕД – із ТК ряду країн.

Таблиця 2.3.

Ретроспективний аналіз за 2016 рік обсягів торгівлі України з офшорними юрисдикціями та ВВП зазначених юрисдикцій

	ВВП, млрд доларів США	Обсяги торгівлі України з офшорними юрисдикціями, млн доларів США					
		Прямих поставок товарів	Непрямих поставок товарів	Поставок послуг	Прямі поставки	Непрямі поставки	Різниця непрямих і прямих поставок
	Усього	75 611,5	75 586,6	15 194,5	90 806,0	90 781,2	-24,9
США	18 625	2 114,4	1 086,7	1410,9	3525,4	2497,6	-1 027,8
БВО	4*	8,9	1015,8	190,4	199,2	1206,2	1 007
Панама	55	16,3	740,6	86,4	102,7	827,0	724,3
Канада	1 536	246,2	362,8	116,7	362,9	479,5	116,6
Бразилія	1 796	213,6	47,4	14,5	228,1	61,8	-166,2

* Обсяг ВВП Британських Віргінських Островів подано за 2013 рік

Джерело: [193]

Як видно з таблиці 2.3, найбільше для ОМО використовуються СЗЕД – резиденти БВО, Панами та США, причому для торгівлі зі СЗЕД БВО і Панами характерне додатне значення різниці обсягів непрямих і прямих поставок, що означає значне (понад півмільярда доларів США) перевищення обсягів непрямих поставок товарів і послуг над прямими (використання СЗЕД –

резидентів Панами та БВО для ОМО), а стосовно торгівлі зі США характерне від’ємне значення різниці обсягів непрямих і прямих поставок, що означає поставки товарів з України до США на суму понад 1 027,8 мільйонів доларів США із використанням СЗЕД – резидентів інших держав. Дані таблиці 2.3, показали, що резидентами України для ОМО при міжнародній торгівлі широко використовуються СЗЕД – резиденти таких юрисдикцій, як БВО та Панама.

З метою надходження до ДБУ належного обсягу податкових коштів, в умовах нинішньої російської агресії, зазначена ситуація вимагає термінового застосування наступних заходів:

1. Розробка та нормативне впровадження (затвердження) методик оцінювання та опрацювання офшорних податкових ризиків України, які містять розділи з визначення СЗЕД та юрисдикцій високого ризику ОМО.
2. Постійний комплексний моніторинг зовнішньоекономічної діяльності СЗЕД – резидентів України з метою регулярного формування групи юрисдикцій високого офшорного ризику, обліку і контролю обсягів торгівлі СЗЕД – резидентів України з зазначеними юрисдикціями.
3. Постійне вдосконалення нормативно-правового забезпечення запобігання та протидії офшорній мінімізації оподаткування.
4. Постійне вивчення, відбір та впровадження передового світового досвіду протидії офшорній мінімізації оподаткування.
5. Створення, запровадження та постійне вдосконалення інформаційно-аналітичної системи автоматизованого відбору СЗЕД – резидентів України для перевірок контрольованих операцій.

Результати вимірювання **суб’єктивних** факторів ПР, до яких належать зниження мотивації ПП до виконання своїх податкових обов’язків, схильність до корупції державних службовців та переконання суб’єктів господарювання щодо припинення оподатковуваної діяльності або її перенесення до інших держав, відображені, зокрема, у звітах таких організацій, як Transparency International та ГФК ЮКРЕЙН [5], [165].

Вади нормативно-правового забезпечення адміністрування податків, неефективне технічне забезпечення адміністрування податків та недоліки у будові та функціонуванні фіскальних органів, виражаються у збільшенні часу, необхідного для виконання платником свого податкового обов'язку. На ці витрати впливає два показника якості системи оподаткування, які щорічно розраховуються фахівцями Світового Банку та публікуються у розділі «Paying Taxes» рейтингу якості інституційного забезпечення господарської діяльності «Doing Business». Першим показником є середня кількість обов'язкових платежів, які оподатковуваний суб'єкт має здійснити протягом року, другим показником є кількість часу на визначення, розрахунок, декларування та сплату власного податкового обов'язку середньостатистичним ПП.

За першим показником система оподаткування України (див. Рис. 2.3) є, поки що, одним зі світових лідерів. Варто зауважити, що ця кількість 2011 року перевищувала відповідні кількості по ЄС та ОЕСР у 8 – 10 разів, але 2016 року зазначений показник якості адміністрування податків в Україні став більш ніж удвічі кращим зазначених показників по ОЕСР та ЄС [35].

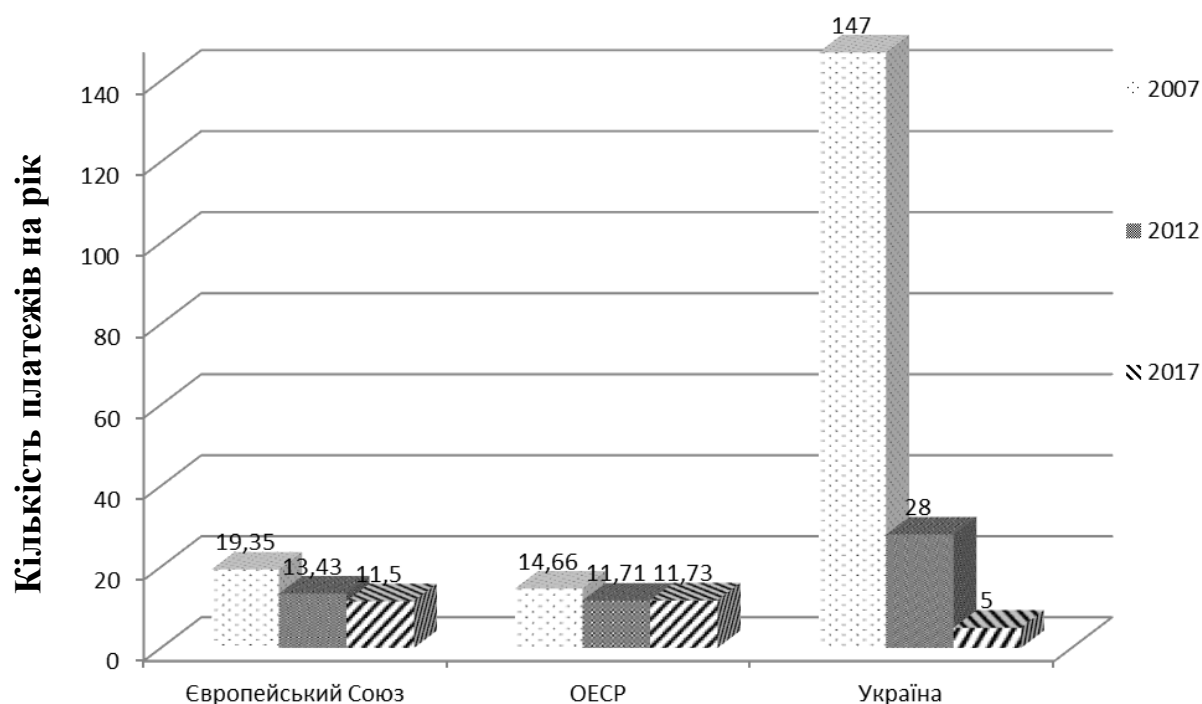


Рис. 2.3. Кількість податків та інших обов'язкових платежів для України, країн ЄС та ОЕСР, (середні значення: 2007, 2012 та 2017 роки)

Джерело: [35]

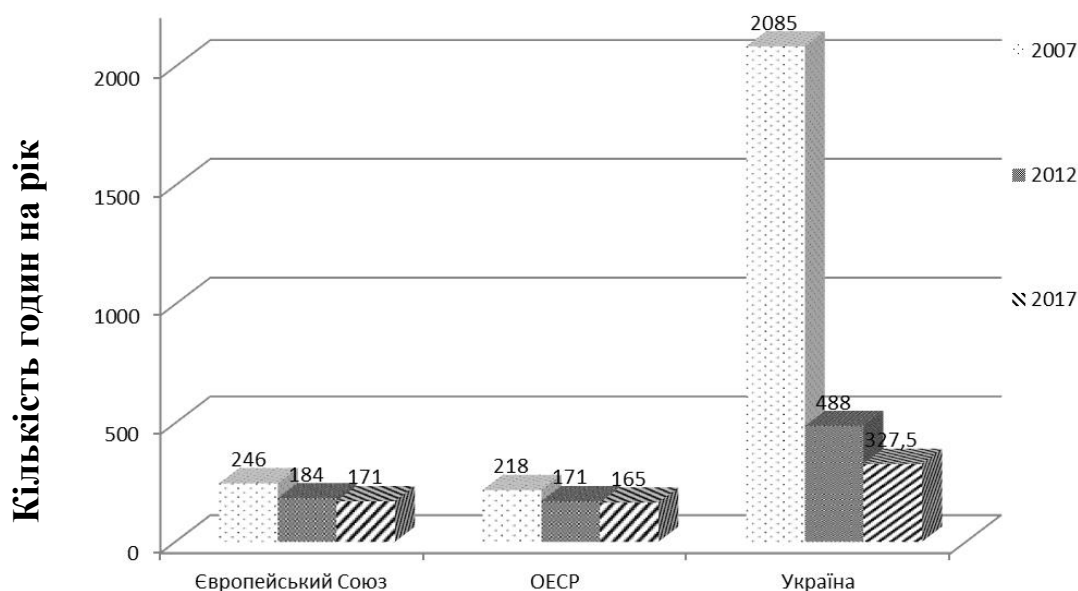


Рис. 2.4. Кількість годин на рік для підготовки податкової звітності та сплати податків, для України, країн ОЕСР та ЄС у динаміці: 2007, 2012 та 2017 роки

Джерело: [36]

За другим фактором ризику вітчизняна система оподаткування, поки що, попереду рейтингу (див. рис. 2.3). Варто зауважити позитивну відносну динаміку цього показника в Україні – за 2011 рік він перевищував відповідні середні показники ОЕСР та ЄС більш ніж утричі, то за 2016 рік – удвічі [36].

Наступними двома взаємопов'язаними операційними факторами ПР держави є організаційні недоліки у будові та функціонуванні, та висока витратність у роботі фіскальних органів. Оберненим показником економічної ефективності є витратність роботи податкових органів – відношення витрат на податкові функції фіскального органу країни до суми зібраних податкових платежів. Даний показник розраховувався регулярно фахівцями ОЕСР. Українська система оподаткування за цим показником (за 2009 рік) удвічі випереджала системи країни ОЕСР та у півтори рази – країн ЄС [31], маючи витрати на адміністрування податків в обсязі 2,08 % суми податкових надходжень (рис. 2.5.). У 2016 році за показником витратності Україна покращила позиції майже удвічі – до 1,1% витрат на 100% надходжень, що відповідає позиції між групами країн ОЕСР та ЄС.

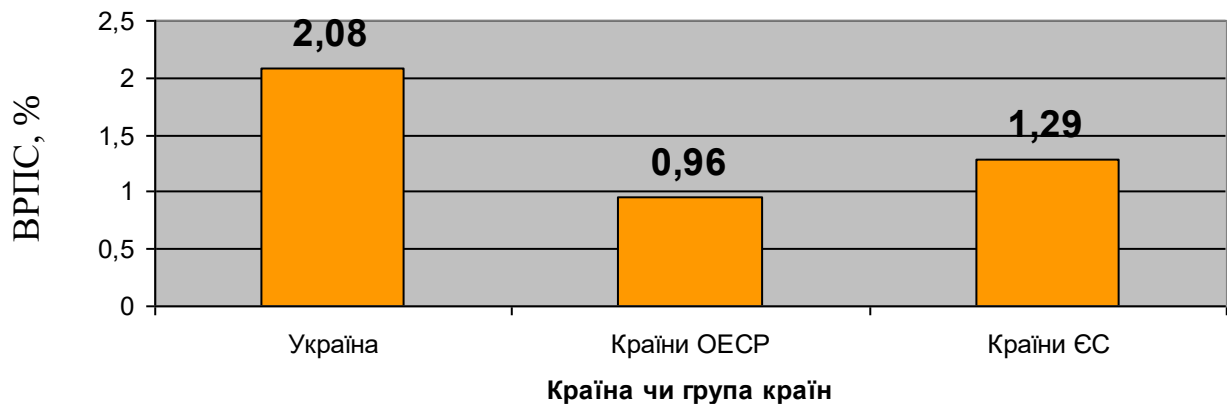


Рис. 2.5. Витратність роботи податкових служб (ВРПС) України, країн ОЕСР та ЄС (середні значення) у 2009 році

Джерело: [31]

До групи економічних факторів ПР держави належать зниження кількості та вартості оподатковуваного майна, обсягу оподатковуваних операцій. Облік кількості оподатковуваного майна належить до повноважень Міністерства внутрішніх справ (далі – МВС) України (наземні транспортні засоби), Міністерства юстиції України (об’єкти нерухомості) та місцевих рад (об’єкти нерухомості), згідно [134, 136, 140, 157]. На підставі динаміки обсягів оподаткованої власності можуть бути досліджені відповідні тенденції. Обсягами оподаткованої діяльності є обсяги виробництва, торгівлі, переміщення товарів через митний кордон України тощо, які відображаються у статистичній та фінансовій звітності.

Значні обсяги неофіційних економічних відносин та прихованої від ДПС господарської діяльності є також одним із економічних факторів ПР, адже ці відносини та ця діяльність не декларуються і не можуть бути оподатковані. Якщо кримінальна тіньова економічна діяльність (торгівля людьми, нелегальними наркотичними засобами, людськими органами тощо) є протизаконною за означенням і не має бути оподаткованою, необлікована економіка є одним із основних резервів збільшення податкових надходжень.

Оцінюванням рівня ТЕ займаються різноманітні дослідники та організації. Вимірюванням рівня ТЕ у різних країнах світу займається Світовий

Банк. Зважаючи на наявну динаміку відношення обсягів ТЕ до ВВП України, має місце термінова необхідність у зниженні значення цього показника.

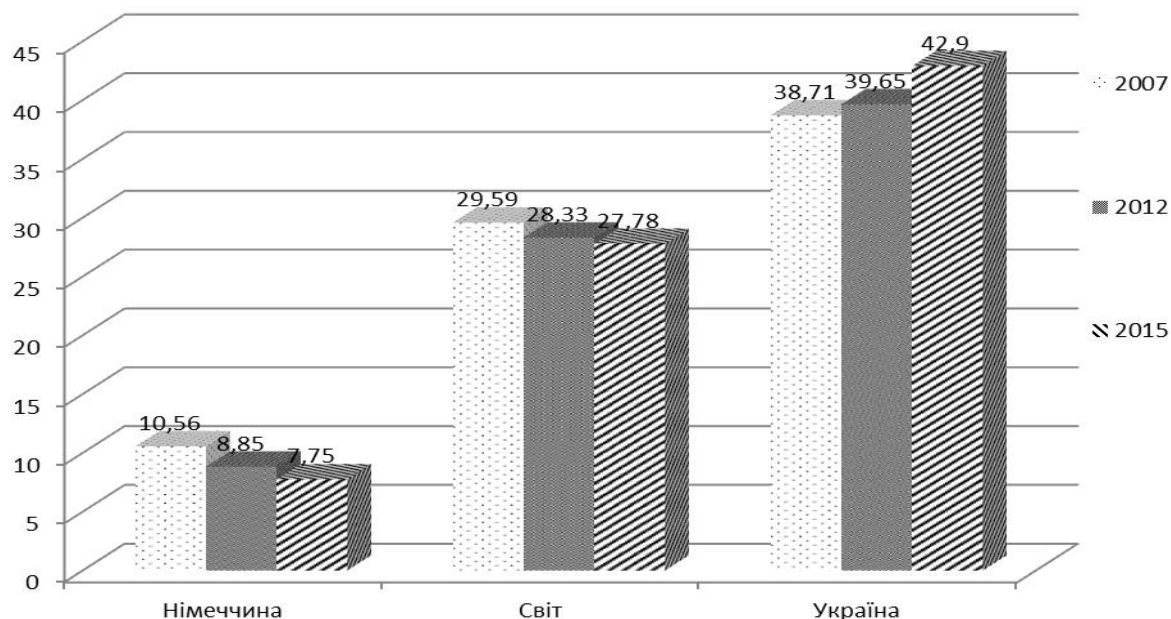


Рис. 2.6. Рівень тіньової економіки у Німеччині, у середньому по країнах Світу та в Україні у 2007, 2012 та 2015 роках

Джерело: [25]

Таблиця 2.4.

Ретроспективний аналіз характеристик податкової системи України 2000 – 2014 років

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
ІЕБ ¹	0,48	0,49	0,48	0,49	0,48	0,49	0,51	0,52	0,48	0,47	0,48	0,5	0,48	0,49	0,46
ДВЗ ²	–	54,5	59,5	66	69,2	74,7	86,8	88,9	81,6	90,6	91,8	–	–	–	–
ПВ ³	24	23,55	22,42	18,98	15,69	16,51	13,62	12,57	14,56	12,04	11,25	11,34	7,91	8,14	9,26
ТЕВ ⁴								29	35	40	38	34	34		
ТЕШ ⁵		51,4	50,8	49,7	49	48	47	47	46	46	45	44,1	32	35	40
ВВП	170	204	226	267	345	441	544	721	948	913	1083	1302	1459	1523	1587

¹ІЕБ – інтегральний індекс економічної безпеки України;

²ДВЗ – показник «Добровільність виконання податкових зобов'язань»;

³ПВ – питома вага суми податкового розриву і податкового боргу у ВВП, %;

⁴ТЕВ – відношення обсягів тіньової економіки до ВВП України, % [169];

⁵ТЕШ – відношення обсягів тіньової економіки до ВВП України, % [38, с. 1];

ВВП – валовий внутрішній продукт України, млрд. грн.;

Джерела: розраховано та складено автором за даними [24, 34, 38, 121, 165].

На основі приведених у Таблиці 2.4 даних далі проведено регресійний аналіз зв'язків між часовими рядами зазначених величин.

Показник добровільності виконання податкових зобов'язань (далі – ДВЗ) розраховано Іноземним підприємством „ГФК ЮКРЕЙН” і приведено у звіті щодо результатів розрахунку ключових показників досягнення прогресу впровадження Проєкту МДПС [165] як відсоток відповідей «оптимальний» на питання «Згадайте всі податки і збори, які сплачує Ваше підприємство. На Вашу думку, яким є чинний рівень податкового навантаження Вашого підприємства порівняно з оптимальним?», задане представникам репрезентативної вибірки підприємців в Україні. База для розрахунку – всі відповіді, за виключенням «Важко сказати».

Проведено регресійний аналіз зв'язку рівня податкових втрат (далі – ПВ) і рівня ДВЗ. За допомогою пакета Microsoft Excel побудовано точкову діаграму (Рис. 2.7. Зіставивши наявні дані ДВЗ і ПВ, спостерігаємо наявність зворотної залежності між ознаками, коли збільшення рівня ДВЗ зменшує обсяги ПВ. Виходячи з цього, можна зробити припущення про наявність між ознаками прямого зв'язку, який можна описати рівнянням прямої. Регресійний аналіз залежності величини ПВ від фактора ДВЗ інструментами пакета Microsoft Excel показав зв'язок, близький до функціонального: Коефіцієнт детермінації $R^2 = 0,94$ означає, що 94% варіації ПВ пояснюється варіацією фактора ДВЗ, а 6% - дією інших чинників, які не включені в модель. За обчисленим коефіцієнтом детермінації розраховано коефіцієнт кореляції: коефіцієнт кореляції дорівнює 0,97. Зв'язок оцінено як дуже сильний.

Отримане рівняння регресії має вигляд:

$$ПВ = -0,31 \cdot ДВЗ + 39,5 \quad (2.1), \text{ де:}$$

ПВ – обсяг податкових втрат, % від ВВП;

ДВЗ – значення показника «Добровільність виконання податкових зобов'язань», згідно [165].

Перевірку адекватності моделей у даній диєртації за критерієм Фішера проведено наступним чином, згідно рекомендацій, викладених у [211]. Для

перевірки, з певним рівнем значущості, адекватності виявленої за допомогою регресійного аналізу залежності слід з урахуванням параметрів досліджуваних рядів та потрібного рівня значущості:

1. Обчислити розрахункове значення критерію Фішера;
2. Порівняти розрахункове значення критерію Фішера з табличним;
3. На підставі результатів порівняння з'ясувати, чи виявлена залежність має місце, чи є випадковим збігом.

Розрахункове значення критерію Фішера обчислено за допомогою пакета Microsoft Excel, за наступною формулою:

$$\Phi_p = \frac{R^2 \cdot (n - k - 1)}{(1 - R^2) \cdot k} \quad (2.2), \text{ де:}$$

Φ_p – розрахункове значення критерію Фішера;

R^2 – коефіцієнт детермінації;

n – кількість спостережень;

k – кількість факторів моделі.

Перевірка адекватності моделей за критерієм Фішера дала наступні результати: модель адекватна для рівня надійності 99% – для такого рівня надійності табличне значення критерію Фішера дорівнює 11,26 [211, с. 14], а розрахункове значення перевищує 131,07, що значно вище табличного.

В абсолютних величинах, зазначений зв'язок означає наступне: зі збільшенням ДВЗ на 1 відсоток ПВ знижуються в середньому на 0,31 відсотка ВВП, що в абсолютних величинах за 2014 рік становить більше 5 млрд грн. Значно більших обсягів ПВ можна було би уникнути, збільшивши ДВЗ на один відсоток у 2019 – 2020 роках, адже обсяги ВВП України за ці роки становили 3 974,6 млрд грн і 4 194,1 млрд грн відповідно, а можливі обсяги зниження ПВ становили 12,32 млрд грн і понад 13 млрд грн відповідно. Це означає, що узгодження рівня податкового навантаження з очікуваннями платників податків і підвищення якості державноуправлінських послуг із метою підвищення рівня ДВЗ усього на один відсоток призводить до збільшення річного обсягу податкових надходжень на понад 10 млрд грн.

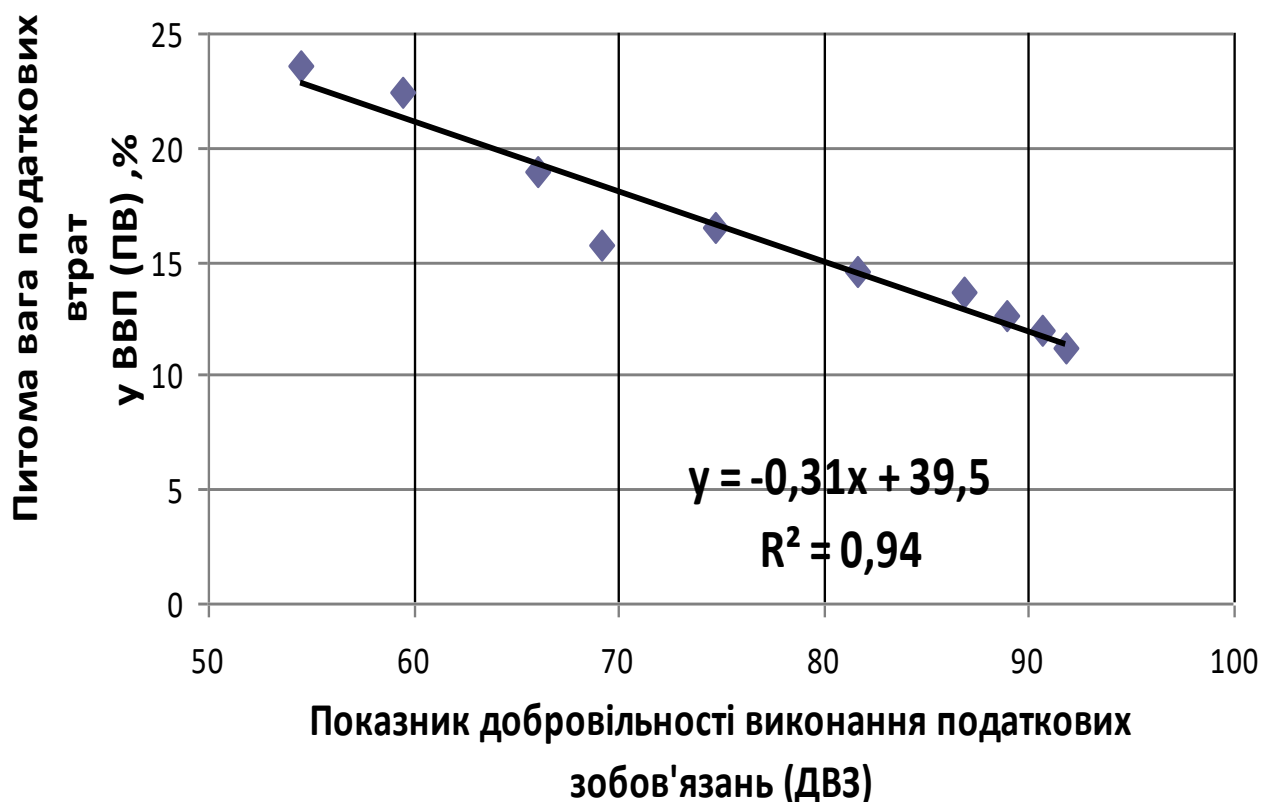


Рис. 2.7. Результати ретроспективного регресійного аналізу показників «ПВ» та «ДВЗ», 2001 – 2010 роки

Джерела: [41, 73, 165], розрахунки автора

Аналогічно проведено регресійний аналіз зв'язку відношення обсягу ТЕ до ВВП (далі – ТЕШ) та показника «ДВЗ».

Побудувавши, за допомогою пакета Microsoft Excel, точкову діаграму (Рис. 2.8) і зіставивши наявні дані ДВЗ і ТЕШ, спостерігаємо наявність зворотної залежності між ознаками, коли збільшення рівня ДВЗ зменшує обсяги ТЕВ. Виходячи з цього, припускаємо наявність між ознаками прямого зв'язку, який можна описати рівнянням прямої. За допомогою пакета Microsoft Excel побудовано лінію тренда, віднайдено залежності величини ТЕВ від фактора ДВЗ. Отримане рівняння регресії має вигляд:

$$\text{ТЕШ} = -0,15 \cdot \text{ДВЗ} + 59,57 \quad (2.3), \text{ де:}$$

ТЕШ – відношення обсягів ТЕ до ВВП, % від ВВП;

ДВЗ – значення показника «Добровільність виконання податкових зобов'язань», згідно [165].

Аналізуючи регресійну залежність ТЕВ від ДВЗ, можна побачити тісний, майже функціональний зв'язок: коефіцієнт детермінації 0,92 означає, що варіація відношення обсягів ТЕ до ВВП на 92 % визначається варіацією показника ДВЗ, а лише на 8 % – варіацією інших факторів. Зв'язок обернено пропорційний: при збільшенні ДВЗ на 10% ТЕВ зменшується на 1,5%.

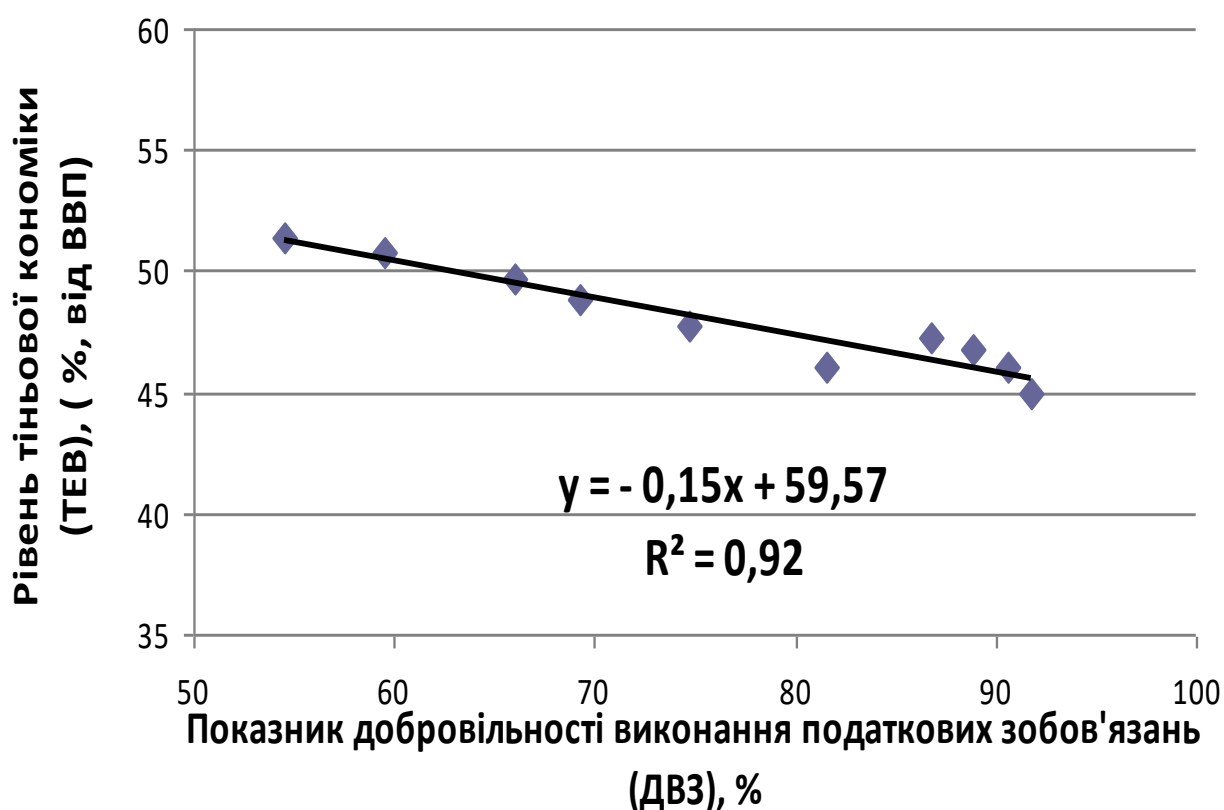


Рис. 2.8. Результати ретроспективного регресійного аналізу залежності показників ТЕВ від ДВЗ за 2001 – 2010 роки

Джерела: [25, 41, 165], розрахунки автора

Перевірка адекватності моделі за критерієм Фішера дала наступні результати: модель адекватна для рівня надійності 99% – для такого рівня надійності табличне значення критерію Фішера дорівнює 11,26 [211, с. 14], а розрахункове значення перевищує 97,32, що значно вище табличного, отже виявлена залежність, для зазначеного рівня надійності, не є випадковим збігом.

Для аналізу залежності інтегрального індексу економічної безпеки України від питомої ваги ТЕ у ВВП нами досліджено джерела [51] та [206].

Таблиця 2.5.

Податкове навантаження в Україні (ПН), питома вага тіньової економіки у ВВП України (ТЕ) та інтегрального індексу економічної безпеки України (ІЕБУ), ретроспективний аналіз за період 2001-2011 рр.

Показник	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
ССО, %	22	24	23	22	26	25	23	23
ТЕ, %	29	35	40	38	34	34	35	43
ІЕБУ, %	52	48	47	48	50	48	49	46

Джерела: [38, 51, 206]

Регресійна залежність інтегрального індексу економічної безпеки України (далі – ІЕБУ) та ТЕ полягає у тісному зв'язку зазначених величин: коефіцієнт детермінації 0,85 означає, що варіація ІЕБУ на 85 % визначається варіацією ТЕ, а лише на 15 % – варіацією інших факторів. Зв'язок є обернено пропорційним: унаслідок зменшення ТЕ на 10% ІЕБУ збільшується на 4%.

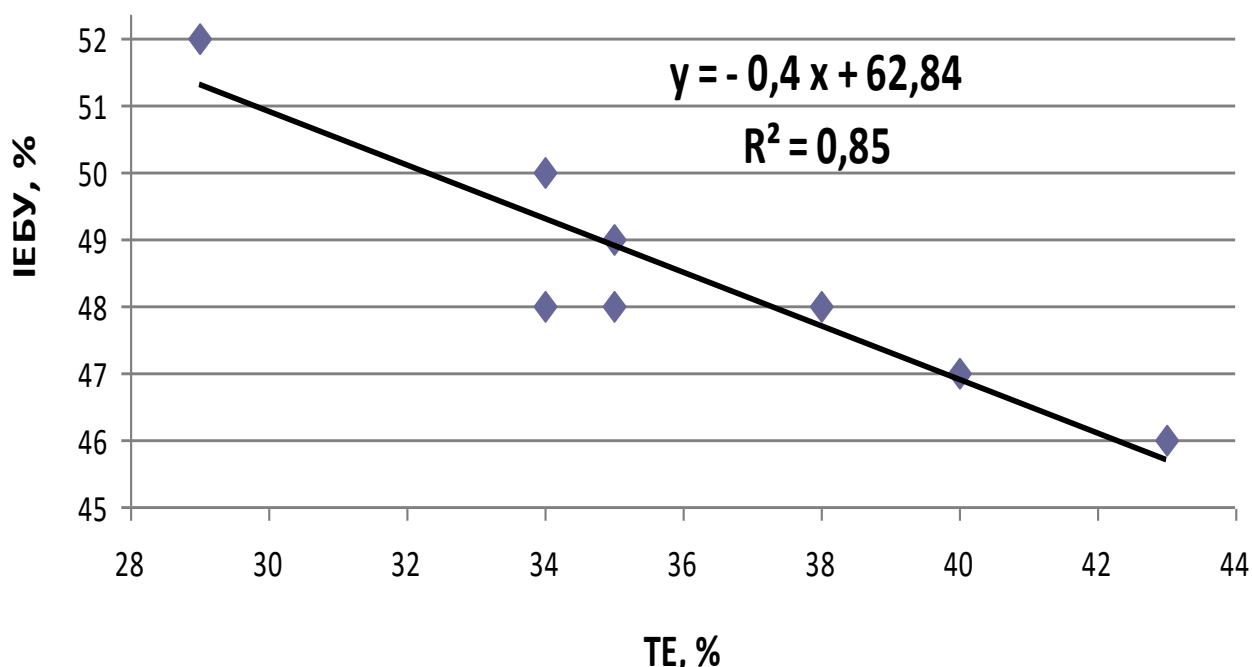


Рис. 2.9. Результати ретроспективного регресійного аналізу зв'язку ТЕВ та ІЕБУ, 2007 – 2014 роки

Джерела: [38, 51, 206].

Отримане рівняння регресії має вигляд:

$$\text{ІЕБУ} = -0,4 \cdot \text{ТЕ} + 62,82 \quad (2.4), \text{ де}$$

ТЕ – відношення обсягу ТЕ до ВВП, % від ВВП [51];

ІЕБУ – інтегральний індекс економічної безпеки України, % [206].

Коефіцієнт детермінації $R^2 = 0,85$ означає, що 85% варіації ТЕВ пояснюється варіацією фактора ІЕБ, а 15% – дією інших чинників, які не включені в модель. За обчисленим коефіцієнтом детермінації розраховано коефіцієнт кореляції: він дорівнює 0,92. Зв'язок оцінюється як тісний. Перевірка адекватності моделі за критерієм Фішера дала наступні результати: Для залежності ІЕБУ від ТЕ модель адекватна для рівня надійності 99% – для такого рівня надійності табличне значення критерію Фішера дорівнює 11,26 [211, с. 14], а розрахункове значення перевищує 33,13 – вище табличного.

В абсолютних величинах описана залежність означає, що 2014 року при зменшенні питомої ваги ТЕ у ВВП України на 1 відсоток інтегральний індекс економічної безпеки зріс би на величину до 0,4 %.

Узагальнюючи викладене вище, можна зробити **висновки**, що основні фактори ризику зниження податкових надходжень до бюджетів, а також невиконання податковою системою інших її функцій пропонується класифікувати на 4 групи: суб'єктивні, операційні, економічні та зовнішні.

На території України є всі потрібні як для промисловості, так і для сільського господарства ресурси. Цим та кордоном із РФ – перманентним агресором, обумовлений високий рівень **геополітичних** ПР України.

Позиції системи оподаткування України за операційними показниками: кількість обов'язкових платежів менша відповідних кількостей по ЄС та ОЕСР більш ніж удвічі, а часу на декларування, сплату податкового обов'язку треба витратити майже в 1,9 рази більше за платників у ЄС [36], що обумовлює помилки при сплаті податків. Покращення стану зазначених показників є основним завданням зі зниження ПР нашої держави.

Проведений регресійний аналіз взаємозв'язку рівня податкових втрат і показника ДВЗ, відношення обсягу ТЕ до ВВП та інтегрального індексу економічної безпеки України, а також інтегрального індексу фінансової безпеки України та відношення обсягів ТЕ до ВВП показав наявність тісної зворотної регресійної залежності значень усіх трьох пар часових рядів.

Аналіз в абсолютних величинах показує, що:

- при збільшенні показника ДВЗ усього на **1 відсоток** обсяги зростання податкових надходжень вимірюються десятками мільярдів гривень;
- підвищення інтегрального індексу економічної безпеки України на один відсоток означає зниження обсягів ТЕ на десятки мільярдів гривень.

При зниженні (за допомогою встановлення оптимального, на думку платників, рівня податкового навантаження) питомої ваги ТЕ на 10 % інтегральний індекс економічної безпеки України зростає на 4 %.

Для зниження податкових втрат необхідною є співпраця ДПС з законодавчою гілкою влади та громадянським суспільством. Суб'єктивна оцінка платниками податків рівня податкового навантаження тісно корелює з показниками економічної безпеки України. Досягнення оптимальності рівня податкового навантаження є одним із визначальних факторів фіскального ризику держави, підвищення її економічної безпеки. Участь ДПС полягає у підвищенні якості процесів адміністрування податків, зниженні рівня операційних ризиків шляхом впровадження сучасних технологій, зокрема аналітичних. Актуальним завданням є впровадження РОСАП та ДПРМ, що повинні базуватися на сучасних методах кількісного оцінювання ризиків, на експертних підходах і засобах управління знаннями. Важливим є надання більшої ваги регулюючій та стимулюючій функціям податків, надання ПП широкого спектру послуг для об'єктивного оцінювання рівня податкового навантаження. Важливим є розробка системи оперативного регулювання податкового навантаження там і тоді, де це необхідно, динамічна зміна ставок оподаткування з метою зниження ПР та ТЕ, що підвищить рівень економічної безпеки України. Показники обсягів податкових надходжень і величини

податкових втрат є керованими через рівень податкового навантаження. При задоволеності 90 % платників рівнем ставок, обсяг податкових втрат не перевищує 10 % від ВВП. Згідно проведеного дослідження, оптимальним (таким, який задовольняє 90 % платників податків) є рівень податкового навантаження у 22 – 23 відсотки від ВВП.

Для зниження рівня використання методик ОМО доцільним є впровадження в Україні нормативно регламентованого проведення регулярного макроекономічного аналізу зовнішньої торгівлі з метою виявлення юрисдикцій, сегментів експорту-імпорту та суб'єктів ОМО, що включає постійний комплексний моніторинг зовнішньоекономічної діяльності СЗЕД – резидентів України, у тому числі, для виявлення зазначених СЗЕД для проведення перевірок із трансфертного ціноутворення.

2.2. Програмно-цільові підходи оцінювання інноваційної та податкової політики держави в системі економічної безпеки

Будь-яка організація може ефективно виконувати свої функції лише за чіткого визначення завдань, що, у свою чергу, вимагає опанування методів установлення та реалізації цілей. Тим більше це правило стосується організації такого масштабу як держава. Управління за завданнями (цільове управління) – це метод управлінської діяльності, який ґрунтується на виокремленні важливих бажаних результатів діяльності та зосередженні основних зусиль керованої організації на їх виконання. Мета виступає головним елементом державного управління, оскільки складні системи соціального типу, до яких належить держава, є цілеспрямованими системами. Крім того, особлива увага до цілей на сучасному етапі зумовлюється ускладненням об'єктів управління (економічної та податкової систем, зокрема – економічних відносин, нових способів господарювання, форм власності тощо). У системі економічної безпеки національної економіки цільове управління може і має бути впровадженим у таких аспектах:

- встановлення цільових показників значень інтегрального індексу економічної безпеки України та його субіндексів;
- встановлення цільових значень показників, які характеризують факторні величини економічної безпеки України;
- затвердження нормативно-правових актів, націлених на оптимізацію зазначених показників;
- організація та проведення заходів, а також учинення інших дій зі зміни зазначених показників.

Одним із негативних факторів, які стримують запровадження програмно-цільових методів може бути захоплення вищим державним керівництвом проміжними, тимчасовими результатами у ситуації певної розмитості цілей державного управління стосовно реформування податкової політики, що, зокрема, спричинено відсутністю відповідальності за результати управління. Сьогодні, стосовно цього реформування, можна спостерігати позитивні зміни.

Концепцією реформування податкової системи України передбачено прогресивні кроки з удосконалення податкової політики. Основними змінами, передбаченими зазначеною Концепцією є [89]:

- скорочення кількості податків і зборів – із 22 до 9;
- реформування ППП – спрощення його адміністрування;
- реформування оподаткування аграріїв, зміна вимог до платників ФСП;
- реформа оподаткування заробітної плати: – ПДФО та ЄСВ;
- вдосконалення адміністрування податків:
- використання єдиного звітного періоду для більшості податків – квартал;
- створення «єдиного вікна» подачі звітності – прийом ДПС звітності з податків, ЄСВ та статистичних звітів;
- фінансова децентралізація – бюджетна автономія, зарахування до місцевих бюджетів частини загальнонаціональних податків, нова система бюджетного вирівнювання;

– створення Служби фінансових розслідувань.

Цільовим підходом називається система методів, які забезпечують постійну орієнтацію управлінської діяльності, планово-управлінських рішень і процес виконання цих рішень на кінцеві результати з урахуванням соціально-економічних характеристик, які постійно змінюються, внаслідок розвитку системи потреб, кількісних та якісних змін у потенціалі системи, стосовно якої цей підхід застосовується. Цільовий підхід, жорстко зорієнтований на перспективу, потребує чіткого визначення довгострокових цілей розвитку, шляхів їх досягнення, змін усіх елементів керованої системи, які необхідні для забезпечення ефективних результатів, із необхідним рівнем уваги до проміжних цілей, необхідної для їх досягнення. Цільовий підхід також вимагає ретельного формування складної ієрархії цілей, визначення головної мети, а також цілей, які є способами її досягнення. *Програмно-цільовими* є методи планування, алгоритмізації (програмування) та ефективної організації процесу розв’язання проблем і досягнення цілі (цілей). Вони передбачають послідовний перехід від виявлення проблем, потреб і цілей до визначення процесу їх реалізації, його технологічної насиченості та, відповідно, ресурсних запитів. Найбільший ефект ці методи забезпечують у контексті стратегічного планування – за наявності комплексних, взаємопов’язаних цілей і процесів при жорстких ресурсних обмеженнях [210]. Забезпечення видатків ДБУ є комплексною ціллю, у якій пов’язані процеси: формування бази оподаткування – зміцнення економічної, інноваційної та правоохоронної систем держави; збору коштів – адміністрування податкових, митних та інших платежів; розподіл коштів; нормативно-правове, організаційно-технічне і кадрове забезпечення усіх перерахованих вище процесів.

Огляд історії використання програмно-цільових методів в економіці свідчить [210], що один із перших практичних кроків упровадження програмно-цільових методів мав місце у системах програмування, планування та бюджетування Міністерства оборони США у 1960-70-х роках. На початку 1970-х років у ряді наукових і освітніх установ (у тому числі в Україні)

зародилися кілька шкіл теорії державного управління на засадах програмно-цільових методів, що зосереджувалися спочатку на більш-менш вузьких (наукові дослідження, ядерна енергетика, певні аспекти регіонального розвитку), а потім дедалі ширших сферах державного управління. Перед розпадом СРСР рядом наукових установ Держплану та інших відомств були підготовлені пакети нормативно-правових документів, що передбачали поетапний перехід системи державного управління на програмно-цільові методи. Після розвалу СРСР успадкована система державного планування в Україні була знищена, оскільки механізми контролю всередині неї заважали процесам безконтрольного розподілу державної власності. Основу «нової» системи державного управління тривалий час складали річні програми урядів, що зводилися до складання державного бюджету. Ця дещо видозмінена практика зберігається й зараз. Забезпечення бюджетними коштами національних, державних, цільових програм, що розробляються, перебуває на рівні 30%. Тому ці документи не можуть коректно вважатися «програмами» і слугують переважно антуражем до режиму «ручного управління», а їх розробка лише нагадує використання програмно-цільових методів. Сьогодні, коли процес накопичення капіталу наближається до завершення, виникає потреба в захисті надбань та прибутковому їх використанні на засадах певних правил. Саме цим пояснюється виникнення попиту на сильну державу, стратегічне державне планування та, відповідно, зацікавленість до програмно-цільових методів.

У сучасному світі існує ресурсна, технологічна, культурологічна конкуренція держав. Конкурентні спроможності держави визначаються не лише спроможністю вирішувати тактичні, ситуативні завдання, але й (у більшій мірі) умінням адекватно спрогнозувати розвиток подій, побудувати стратегію, засновану на випередженні рішень конкурентів, і, що дуже важливо, на ресурсній забезпеченості своїх дій на певну перспективу.

Бюджетне планування є складовою ресурсного менеджменту держави, який, у свою чергу є складником стратегічного менеджменту. Враховуючи

проголошений, відповідно до Закону України «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики» [150], курс європейської інтеграції, наша держава є зацікавленою у широкому впровадженні на всіх рівнях ефективного стратегічного менеджменту, що актуалізує застосування програмно-цільових підходів у податковій політиці, як одному з основних складників бюджетної політики. Так, державне планування має бути директивним – для державних органів та установ, договірним – для підрядників державних програм і планів та індикативним – для усіх інших суб'єктів суспільства [210]. Впроваджуючи програмно-цільові методи у сфері оподаткування, необхідно виходити із функціональних і часових характеристик стратегічного планування та з нинішніх реалій системи державного управління в оподаткуванні.

Згідно статті 42 Конституції України, кожен громадянин має право на підприємницьку діяльність, не заборонену законом [88]. Серед загальних принципів господарювання, закріплених у статті 6 Господарського кодексу України, є наступні: свобода підприємницької діяльності у межах, визначених законом; обмеження державного регулювання економічних процесів у зв'язку з необхідністю забезпечення соціальної спрямованості економіки, добросовісної конкуренції у підприємстві, екологічного захисту населення, захисту прав споживачів та безпеки суспільства і держави, а також заборона незаконного втручання ОДВ та ОМС, їх посадових осіб у господарські відносини. Очікувані обсяги своєї діяльності має право визначати виключно сам підприємець, тобто обсяги податкової бази, а отже і податків до сплати визначаються не державою. Поряд із тим має місце доцільність інноваційного розвитку народного господарства України, а також існують відносно сталі фінансові потреби держави, зумовлені необхідністю забезпечення реалізації її функцій працівниками бюджетної сфери.

У статті 4 ПКУ серед засад податкової політики закріплено лише один принцип, який відповідає програмно-цільовому підходові – принцип фіскальної достатності, який означає встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його

надходженнями [134]. Враховуючи те, що митні органи адмініструють ряд податків, слід застосовувати програмно-цільовий підхід і в законодавчому регулюванні митної справи. Серед принципів державної митної справи, закріплених у статті 8 Митного кодексу України [109], про фіскальну достатність не йдеться взагалі. Серед згаданих у зазначеній вище статті має місце *принцип законності* та презумпції невинуватості, що визначає державну митну справу як таку, що націлена на неухильне виконання митного і податкового законодавства. Серед основних засад податкового законодавства України, встановлених у статті 4 ПКУ, принцип законності не зазначений, що, на думку автора, потребує виправлення.

Згадуючи про програмно-цільові підходи оцінювання ефективності податкової політики держави, слід визначити на яких рівнях ця ефективність має оцінюватися. Доцільно виділити три рівні податкової політики держави:

- законодавчий (нормативно-правовий);
- політико-економічний;
- виконавчий (фіскальний).

На *законодавчому* рівні якість нормативно-правового забезпечення як економічної, так і податкової політики має оцінюватися за методологією, аналогічною методології визначення якості інституціонального забезпечення податкової політики фахівцями Світового Банку [35, 36] та авторитетних міжнародних аудиторських і консалтингових корпорацій [19]. Показниками, за якими оцінюється цей рівень, є:

- загальна кількість податкових платежів, яку за рік має здійснити законослухняний середньостатистичний суб'єкт господарювання – сьогодні можна застосовувати методологію Світового Банку, проте актуальним завданням є створення власної методології оцінки даного показника, при якій би, крім загального середньостатистичного показника, було би виведено ряд відповідних показників для підприємців з різними обсягами господарської діяльності (мікропідприємства, малі, середні та великі підприємства);

– обсяг часу, необхідний для підготовки і подання звітності і сплати податків законослухняним ПП – аналогічно попередньому показнику, сьогодні є доцільним застосування методології Світового Банку, але актуальною є розробка власної методології визначення цього показника, з можливою його диференціацією за обсягами господарської діяльності.

На *політико-економічному рівні* мова йде про поєднання економічної, у тому чилі інноваційної, (створення та підтримання зростання достатньої податкової бази) та податкової (збір усіх належних за законом податків) політики. Варто зауважити, що у контексті збільшення та підтримання зростання податкової бази доцільні якнайширше застосування податкових інструментів інноваційного розвитку економіки та оптимізація використання транзитного потенціалу України з метою збільшення обсягів митних платежів, отримуваних нашою державою. Критеріями ефективності тут є:

- обсяг бази оподаткування (ВДВ – валова додана вартість, оподатковувані майно та операції);
- технологічний рівень ВВП (статичні та динамічні показники розподілу валової доданої вартості за технологічними укладами);
- загальний обсяг зібраних податкових коштів, а саме достатність їх для забезпечення фінансових потреб держави – податкові надходження (враховуючи проголошені у [150] пріоритети зовнішньої політики України, доцільним є обчислення обсягу податкових надходжень у євро.

На *виконавчому* – рівні центрального органу виконавчої влади, уповноваженого реалізувати податкову політику, – податкова політика держави має оцінюватися, серед іншого, за якістю інформаційного та адміністративного обслуговування платників податків, КПП [185]. Критеріями ефективності є:

- величина «податкового розриву» – різниці між загальною сумою податкових надходжень, які мають бути зібрані, відповідно до закону, і реально зібраною загальною сумою податкових надходжень
- витратність роботи податкової служби – відношення витрат на утримання податкових органів до загального обсягу податкових надходжень;

– інноваційність роботи податкової служби – відношення витрат на впровадження передових технологій адміністрування податків до загального обсягу видатків на ДПС.

Додаткові критерії ефективності державної податкової політики на *виконавчому рівні* слід визначити, аналізуючи основні завдання центрального органу виконавчої влади, уповноваженого реалізувати податкову політику, закріплені у Положенні про ДПС України [137].

ДПС має фінансові, контрольні та нормотворчі функції. Проаналізувавши завдання ДПС, зазначені у Положенні, можна стверджувати, що ДПС реалізуються завдання трьох рівнів державної податкової політики: від якості виконання перших двох функцій залежить стан показників і політико-економічного рівня (загальний обсяг зібраних коштів), і виконавчого (величина податкового розриву); від реалізації третього завдання залежить стан показників політико-економічного рівня (обсяг бази оподаткування акцизним податком); реалізація четвертого, п'ятого і шостого завдань визначає стан показників виконавчого рівня – величини податкового розриву; сьоме ж завдання ДПС впливає на показники законодавчого рівня державної податкової політики.

Тож, оцінку податкової політики держави слід на трьох рівнях (законодавчому, політико-економічному та виконавчому) проводити за шістьма показниками: (1) середня кількість податкових платежів; (2) час адміністрування податків платником; (3) обсяг бази оподаткування; (4) загальний обсяг податкових надходжень (у євро); (5) податковий розрив; (6) ефективність роботи податкової служби).

Стосовно методології оцінки фахівцями Світового Банку рівня складності сплати податків та підготовки податкової звітності у тій чи іншій країні, слід зазначити наступне.

У рейтингу Doing Business враховуються податки й обов'язкові внески, які щороку має сплачувати середньостатистичне підприємство, так само враховуються заходи адміністративного навантаження зі сплати податків і

внесків [41]. Цей проект був розвинутий та впроваджений у співпраці з PwC. Вимірювані податки і внески включають податок на прибуток, соціальні внески та податки, які сплачує роботодавець, податки на майно, на продаж майна, на дивіденди, податки на приріст капіталу, на фінансові транзакції, податки на збір відходів, транспортні та дорожні збори й будь-які інші невеликі податки і збори.

Автори рейтингу Doing Business, враховують і вимірюють усі податки та внески, на будь-якому рівні – федеральному, державному чи місцевому і які відносяться до бізнесу і мають вплив на його фінансову звітність. У рейтингу Doing Business вимірюються також і внески, сплачувані до пенсійних фондів чи страхових фондів роботодавцями. Для цілей розрахунку загальної ставки оподаткування, включені тільки податки, які стягуються. Наприклад, ПДВ, як правило, не включається (за умови, що він не є безповоротнім), тому що він не впливає на значення бухгалтерського прибутку з бізнесу, тобто не відображається у звіті про прибутки і збитки. Він, однак, включений з метою оцінювання витрат часу на дотримання податкового законодавства, оскільки додає складності підприємцям (витрачається час на декларування та сплату). Doing Business використовує сценарний підхід для вимірювання податків та внесків, сплачуваних стандартним підприємством, і складності системи адміністрування податків. У цьому підході використано набір фінансових звітів і припущень про угоди, укладені протягом року. У кожній країні податкові експерти з різних компаній обчислюють податки та обов'язкові внески через їх юрисдикції на основі стандартизованих фактів соціологічного дослідження. Інформація також складається на основі частоти і платежів, а також часу, необхідного для виконання податкового законодавства.

Кількістю разів, коли компанія платить податки і внески за рік вважається число різних податків і внесків, помножених на частоту платежів (або утримань) для кожного податку. Частота виплат включає в себе авансові та регулярні платежі (або утримання).

Податкові платежі. Індикатор «податкові платежі» відображає загальну кількість податків і випланих внесків, спосіб оплати, частоту оплати, частоту подачі і кількість установ, що беруть участь у стандартному випадку досліджуваної компанії протягом другого року роботи. Він включає в себе податки, утримувані компанією, такі як податок з продажів, ПДВ та «трудоі збори», які зазвичай збираються компанією, як податковим агентом, зі споживача або працівника від імені податкових органів. Хоча вони і не впливають на звіти про доходи компанії, вони додають адміністративного навантаження на дотримання податкового законодавства і таким чином включені в вимірювання податкових платежів.

Там, де допускаються і використовуються більшістю середніх підприємств повні електронні декларації та оплата, податок вважається таким, що виплачується один раз на рік, навіть якщо декларації і сплата є більш частими. Стосовно платежів через третіх осіб, таких як податок на відсотки, що виплачуються фінансовою установою, або паливний податок, сплачуваний розподільником палива, податок вважається таким, що виплачується один раз на рік, навіть якщо сплата є більш частою. Коли два або більше податки або внески декларуються і сплачуються разом із використанням однакового бланку, кожен із цих об'єднаних платежів рахується як один. Наприклад, якщо обов'язкові внески на медичне страхування та обов'язкові пенсійні внески подаються і виплачується разом, тільки один із цих внесків буде включений в число платежів [41].

Час. Час розраховується в годинах на рік. Індикатор вимірює час, який має бути витрачений на підготовку, подачу і сплату трьох основних видів податків і внесків: ППП, ПДВ або податок з продажів і податки на робочу силу, в тому числі податки на заробітну плату і соціальні відрахування. Час на підготовку включає час на збір усієї інформації, необхідної для розрахунку суми податку до сплати і розрахунку суми, що підлягає виплаті. Час подачі включає в себе час заповнення всіх необхідних форм податкових декларацій та подання відповідних результатів до податкового органу. Час оплати

розглядається як години, необхідні для сплати он-лайн або особисто. Якщо податки і внески сплачуються особисто, час включає в себе затримки в очікуванні сплати.

Загальна податкова ставка вимірюється як сума податків і обов'язкових відрахувань, що стягуються з підприємства, виражена як частка комерційного прибутку. Так, згідно рейтингу Doing Business 2017, загальна податкова ставка розраховувалася як сума всіх видів податків і відрахувань, що підлягає сплаті після врахування допустимих відрахувань і пільг. Включені до розрахунку загальної податкової ставки податки можуть бути розподілені на п'ять категорій: податок на прибуток, соціальні внески та трудові податки, сплачувані роботодавцем (до яких усі обов'язкові відрахування включені, навіть у разі виплати приватній особі, наприклад, пенсійні внески), майнові податки, податки з обороту та інші податки (такі як місцеві збори та транспортні податки). Паливні податки більше не входять у загальну податкову ставку у зв'язку з труднощами розрахунку цих податків на постійній основі. Надходження від паливних податків становлять у більшості випадків дуже малу суму, а вимірювання цієї суми часто ускладнюється її залежністю від витрат палива. Податки на паливо продовжують бути врахованими в числі платежів. Розрахунок загальної податкової ставки призначений для забезпечення комплексного показника вартості всіх податків для суб'єктів господарювання. Вона відрізняється від законодавчо встановленої ставки податку, що по суті є коефіцієнтом, який застосовується до податкової бази. При розрахунку загальної ставки оподаткування, фактична сума податків до сплати ділиться на комерційний прибуток. Комерційний прибуток визначений як чистий прибуток перед сплатою податків. Комерційний прибуток розраховується як обсяг продажів мінус собівартість проданих товарів, за вирахуванням валової заробітної плати, мінус адміністративні витрати, мінус інші витрати мінус постачання, доходи від приросту капіталу (і продажу майна) за вирахуванням процентних витрат, а також процентних доходів і мінус комерційна амортизація. Щоб обчислити комерційну амортизацію, застосовується метод

рівномірної амортизації з наступними ставками: 0% для землі, 5% для будівель, 10% для машин, 33% для комп'ютерів, 20% для офісного обладнання, 20% для вантажівок і 10% для витрат із розвитку підприємства.

Крім зазначених вище законодавчого, політико-економічного та виконавчого, має місце ще один, вищий рівень оцінювання податкової політики держави – рівень сталого розвитку. Про концепцію сталого розвитку детальніше зазначено вище, у підрозділі 1.1. На цьому рівні оцінювання податкової політики України доцільно використовувати ряд показників запропонованих групою українських учених під керівництвом М. Згуровського [42]. Сталий розвиток розглядається як сума двох компонент: якості життя людей та безпеки життя людей. За компонентою якості життя людей виділяється структура екологічної, соціальної та економічної складових. В екологічній складовій розраховується два показники: екологічне здоров'я населення та життєздатність екосистем; у соціально-інституційній – людський розвиток і якість життя; в економічній складовій компоненти якості життя людей розраховується два основні показники – глобальна конкурентоспроможність та економічна свобода.

Отже, показниками, за якими податкова політика оцінюється на рівні сталого розвитку, є:

- інтегрований показник якості життя людей і його складники: екологічне здоров'я населення; життєздатність екосистем; людський розвиток; якість життя; глобальна конкурентоспроможність держави; економічна свобода;
- інтегрований показник безпеки життя людей і його складники: енергетична безпека; біологічний баланс; нерівність (індекс Джині); сприйняття корупції; доступ до води; дитяча смертність; глобальні хвороби; державна нестабільність; вразливість до природних катастроф.

Для усіх зазначених вище показників кожного названого рівня мають бути встановлені порогові (максимально або мінімально допустимі) та бажані показники. Значення можуть бути взятими з пункту 4 Стратегії сталого

розвитку «Україна – 2020» від 12 січня 2015 року (далі – Стратегія) [209]. Реалізація Стратегії передбачає досягнення державою Україна у 2020 році 25 ключових показників, що оцінюють хід виконання програмів яких 20 безпосередньо пов'язані з податковою політикою держави або з показниками зазначених вище рівнів її оцінювання, а також рівня сталого розвитку.

Ретроспективний аналіз цих показників свідчить про такий їх стан:

1. На рівні сталого розвитку:

1.1. Індекс сталого розвитку (далі – ІСР) України, за результатами, опублікованими на сайті Світового центру даних [198], становив, у 2017 році, 0,48. У 2015 році ІСР України становив 0,47 (максимум = 1,2, за методологією 2015 року). Це відповідало 130 місцю зі 137 країн.

1.1.1. За компонентою якості життя людей (Cql) Україна 2017 року знаходилася на 80 місці зі 107 досліджуваних країн (Cql = 0,452).

1.1.1.1. Індекс екологічного виміру становив 0,679

1.1.1.2. Індекс соціально-інституціонального виміру становив 0,492

1.1.1.3. Індекс економічного виміру становив 0,311.

Індекс гармонізації (міра узгодженості екологічної, економічної та соціально-інституціональної складових) – 0,559.

Вихідними даними визначення компоненти якості життя людей були такі індекси: економічної свободи; глобальної конкурентоспроможності; екологічної керованості; людського розвитку; якості життя, надані такими авторитетними міжнародними організаціями як Heritage Foundation, International Living, Організація Об'єднаних Націй та іншими.

1.1.2. За компонентою безпеки життя людей (Csl) Україна мала 55 місце зі 107 досліджуваних країн (Csl = 1,29). До найкращих показників, зокрема, належали сприйняття корупції (0,67) та баланс біорізноманіття (0,53), найгірший стосувався соціальної нерівності (0,2) [198].

Наступний рівень показників складається з категорій політики – узагальнених оцінок, що відповідають певному напрямку стратегічної

управлінської діяльності у сфері сталого розвитку. Нижній рівень ієрархії складають показники, які характеризують окремі прояви сталого розвитку.

Індекс економічного виміру сформовано з індексу глобальної конкурентоспроможності, який щорічно обчислюється для 139 економік світу й публікується у формі «Глобального звіту про конкурентоспроможність», та індексу економічної свободи, розробленого фондом Heritage Foundation. Індекс екологічного виміру визначено за допомогою відомого індексу EPI (Environmental Performance Index). Індекс соціального виміру сформульовано з індексу якості життя, розробленого міжнародною організацією International Living, та індексу людського розвитку, який щорічно розраховується у рамках програми ООН «United Nations Development Program» (UNDP) для більшості країн – членів ООН.

2. На законодавчому рівні:

2.1. Середня кількість податкових платежів становить 5 [35].

2.2. Час на підготовку звітності та сплату податків складає 327,5 годин [36].

3. На політико-економічному рівні:

3.1. ВВП (2018 рік) 3 623 млрд грн [34] (114 млрд євро [121]).

3.2. Доходи ДБУ у 2018 році становили 881,8 млрд грн [121] (27,8 млрд євро або 31,8 млрд доларів США [121]).

3.3. В рейтингу простоти ведення бізнесу Doing Business економіка України посідає 64 місце [40].

4. На виконавчому рівні:

4.1. Обсяг зібраних податків у 2018 році склав 881,8 млрд грн [121] (27,8 млрд євро або 31,8 млрд доларів США [121]).

4.2. Величина податкового розриву для України – значення відсутні.

4.3. Витратність роботи податкової служби – відношення загальної суми витрат податкового адміністрування до загальних надходжень – становила 1,25 % [31].

4.4. Кількість порушень податкового законодавства – дані відсутні.

З даного на сайті Світового центру даних з геоінформатики та сталого розвитку переліку профілів країн видно, що для сталого розвитку важливим є природно-ресурсний, людський потенціал, а також *система цивілізаційних орієнтирів*, що складає аксіологічне та праксеологічне ядро менталітету нації, причому тип виробничих відносин не відіграє визначальної ролі [198]. Так, серед лідерів рейтингу є і Швеція з її системою «розвиненого соціалізму», й Ісландія, де економіка є ринковою, а податкове навантаження на виробництво – значно меншим, ніж у більшості країн. Розглянуті пострадянські країни, залежно від обраного цивілізаційного шляху, за двадцять років мають величезну різницю у показниках сталого розвитку. Так, прибалтійські країни – Естонія, Литва і Латвія, що визначилися з європейським вектором розвитку, займають у рейтингу [198] Світового центру даних місця в діапазоні від двадцятого до п'ятдесятого. Серед лідерів рейтингу практично всі держави є членами ОЕСР, що має бути враховано при виборі векторів зовнішньої політики України.

Для впровадження цільового управління в системі економічної безпеки національної економіки доцільним є застосування економетричних моделей та економіко-математичних залежностей, описаних вище, у підрозділі 2.1 (рис. 2.7 – 2.9, формули (2.1), (2.3), (2.4)). Цільовими значеннями інтегрального індексу економічної безпеки України та його субіндексів є значення «1» (максимально можливе). Отже, згідно виявлених регресійних залежностей, доцільними є затвердження нормативно-правових актів, організація та проведення заходів, а також учинення дій із: формування суб'єктивного сприйняття величини чинного податкового навантаження як оптимального якомога більшою кількістю ПП; зниження питомої ваги тіньової економіки у ВВП. При наданні якісних державних послуг, формуванні та підтриманні тісного зворотного зв'язку з репрезентативною вибіркою ПП, а також формуванні високої податкової культури суспільства показник ДВПЗ може бути підвищено до рівня 95 відсотків. Згідно формул (2.1), (2.3) та (2.4), при сприйнятті рівня податкового навантаження як оптимального 95 відсотками ПП, питома вага

тіньової економіки може бути знижена до 45,32 %, що може підвищити інтегральний індекс економічної безпеки України до значення 0,447. Тільки при формуванні сприйняття рівня податкового навантаження як оптимального 100 відсотками ПП, питома вага тіньової економіки може бути знижена до 8,5 %, що підвищить інтегральний індекс економічної безпеки України до значення 0,59.

Очевидним є вплив значної кількості інших чинників на інтегральний індекс економічної безпеки України. Одним із таких чинників є організація ДПРМ, про що йтиметься далі, у підрозділі 2.3.

Таким чином, у якості **висновків** до зазначеного вище, можна констатувати, що існує чотири рівні оцінювання податкової політики держави: рівень сталого розвитку; нормативно-правовий; політико-економічний; виконавчий. За кожним із цих рівнів слід виділити ряд показників, за якими має здійснюватися цільове управління вдосконаленням податкової політики.

На найвищому – рівні сталого розвитку – показниками є: індекс сталого розвитку та його складові – індекси якості та безпеки життя людей.

На законодавчому рівні якість нормативно-правового забезпечення як економічної, так і податкової політики доцільно оцінювати за методологією, аналогічною методології визначення якості інституціонального забезпечення податкової політики фахівцями Світового Банку. Показниками тут є (для законослухняного середньостатистичного суб'єкта господарювання): загальна кількість податкових платежів за рік; обсяг часу, необхідний для підготовки і подання звітності і сплати податків.

На політико-економічному рівні відбувається оцінювання економічної (створення та підтримання кількісного та якісного (технологічного) зростання податкової бази) та податкової (збір усіх належних за законом податків) політики. Критеріями ефективності тут є: обсяг бази оподаткування; стан та динаміка розподілу ВВП за технологічними укладами; загальний обсяг зібраних податкових надходжень.

На виконавчому, – рівні ДПС, – показниками є: величина «податкового розриву» – різниці між належною за законом до збору, та реально зібраною сумою податкових надходжень; витратність роботи податкової служби – відношення витрат на утримання податкових органів до загального обсягу податкових надходжень; інноваційність роботи податкової служби – відношення витрат на впровадження передових технологій адміністрування податків до загального обсягу бюджетних видатків на ДПС. Доцільними є розробка та затвердження КМУ методології розрахунку величини податкового розриву.

Виходячи з багатого потенціалу, а також задекларованого курсу європейської інтеграції України, цільові значення приведених вище показників для України мають бути зорієнтовані на найвищі значення серед держав ЄС. Для кожного запропонованого рівня доцільним є нормативно-правове закріплення показників оцінювання податкової політики держави. Концепцією [89] передбачено закріплення лише двох показників:

- зниження кількості податків;
- спрощення податкового адміністрування.

2.3. Оцінювання впливу державного податкового ризик-менеджменту на економічну безпеку України

Наукова проблематика створення та системного розвитку ДПРМ в Україні є актуальною, адже понад 80 % надходжень ДБУ складають податки [121], а методики ДПРМ активно застосовуються у всіх країнах-лідерах міжнародних рейтингів якості систем оподаткування [19, 40]. Для дослідження міри впливу ДПРМ на стан та динаміку економічної безпеки України доцільними є наукові дослідження щодо оцінювання якості ДПРМ із метою визначення першочергових кроків з удосконалення цього напрямку податкової політики України.

Дані моделювання та оцінювання системи ДПРМ важливі для виконання таких завдань з удосконалення державної (зокрема податкової) політики в Україні:

- визначення першочергових напрямів удосконалення державної політики у різних сферах, дотичних до податкової (міжнародних відносин, інформаційній, економічній, валютній, митній, оборонній тощо), з метою зниження ПР в Україні до припустимого рівня;
- удосконалення податкового та митного законодавства;
- вдосконалення процесів адміністрування податків;
- підвищення прогнозованості, контрольованості наповнення бюджетів;
- ефективного застосування раціональних заходів контролю дотримання законодавства учасниками процесів оподаткування.

Економіко-математичне моделювання впливу ДПРМ на економічну безпеку держави передбачає виконання наступних **завдань**:

- уточнення понятійно-категоріального апарату, яким описується безпосередньо проблематика ДПРМ;
- визначення джерел ПР для оцінювання якості їх відпрацювання;
- формулювання цілісної структури системи ДПРМ;
- розробка інтегрального показника якості ДПРМ;
- формування динамічних рядів показників якості ДПРМ та інтегрального індексу економічної безпеки України;
- визначення впливу ДПРМ на стан економічної безпеки України.

У цьому підрозділі приведено теоретичні основи розробленої та запропонованої автором методики оцінювання якості ДПРМ, а також оцінку якості як елементів, так і цілої системи ДПРМ в Україні за період із 2001 по 2014 рік. Проаналізовані фактори статистичних викидів у значеннях інтегрального індексу економічної безпеки України, проведено моделювання гіпотетичного впливу якості ДПРМ на інтегральний індекс економічної безпеки України без зазначених статистичних викидів.

Оцінку опрацювання кожного з зазначених вище десяти факторів ПР (рис. 2.2) включено до розрахунку якості діяльності державних органів та відповідальних посадових осіб (шостий етап ДПРМ). Формалізовано структуру системи ДПРМ з урахуванням усіх керованих державою факторів ПР і представлено переліком нормованих параметрів G_j , де $j = 1-7$, є індекси, які відповідають етапам ДПРМ [55, с. 318]; $G_j = \sum G_{ji}$, де $i = [1 - N_j]$.

1. Перший етап ДПРМ.

G_1 – якість організації інформаційно-аналітичного етапу, що полягає у збиранні інформації про всі можливі джерела ПР держави та класифікації цих джерел. Оцінено нормативно-правове забезпечення та функціонування:

– БД ПР держави (за аналогією голландської Національної БД ризиків), наповнюваної співробітниками ДПС (позначимо їх оцінку субіндексом $G_{1.1}$) – ефективність прийнята рівною 0,7 з 2000 по 2008 рік та з 2011 по 2014 рік, оскільки до ризиків чинним законодавством було віднесено лише 7 із 10 факторів ПР:

- суб’єктивні переконання ПП;
- корупційні злочини та інші протизаконні дії;
- прийняття в дію неякісного податкового законодавства;
- зниження якості організаційної структури ДПС;
- зниження якості технічного забезпечення адміністрування податків;
- зростання витратності роботи ДПС;
- військові вторгнення, анексія частини території держави.

У 2009 – 2010 роках ефективність оцінена на рівні 0,8 (0,7+0,1), зважаючи на спробу налагодження національної БД ПР України;

– інформаційного комплексу з наповнення інформації щодо ПР держави (позначимо оцінку його нормативно-правового забезпечення та функціонування субіндексом $G_{1.2}$) – ефективність оцінена на нульовому рівні, оскільки організація прийому державними органами інформації щодо ПР нормативно не врегульована;

– системи взаємодії з податковими службами інших держав та відповідними міжнародними організаціями з метою виявлення та класифікації можливих джерел ПР держави (позначимо оцінку їх нормативно-правового забезпечення та функціонування субіндексом $G_{1.3}$) Значення цього субіндексу зі встановленням співробітництва з ІОТА [31] зросло у 2006 році до 0,25, у 2012 році, за сприяння ЄС у розвитку інформаційно-технічних спроможностей Міністерства доходів і зборів України, – до 0,5, 2013 року – до 0,75, завдяки розвитку, та встановленню співпраці з ОЕСР [82];

– автоматизовані інформаційні системи (далі – АІС), які розраховують найбільш важливі ризики (позначимо оцінку їх нормативно-правового забезпечення та функціонування субіндексом $G_{1.4}$).

2. Другий етап ДПРМ.

G_2 – якість ідентифікації ПР, за якої встановлюються можливі параметри всіх можливих ризиків. Оцінено роботу підрозділів ДПС та АІС, задіяних у виявленні ризиків. Даний показник отримує у якості оцінки середнє арифметичне всіх своїх компонент:

2.1. $G_{2.1}$ – якості ідентифікації суб'єктивних факторів ПР – набула значення одиниці 2001 року, при старті Проекту «Модернізація державної податкової служби України – 1» [147] (далі – ПМДПС);

2.2. $G_{2.2}$ – ідентифікації корупційних ПР – дорівнює «1» за весь період, адже антикорупційна робота регламентується законодавством;

2.3. $G_{2.3}$ – ідентифікації ПР, спричинених низькою якістю податкового законодавства – прийнята рівною «1» із 2001 року – року початку ПМДПС, а отже і юридичного врахування зазначеного фактора ПР;

2.4. $G_{2.4}$ – ідентифікації ПР, спричинених низькою якістю діяльності ДПС – прийнята рівною «1» із 2001 – року початку ПМДПС, аналогічно;

2.5. $G_{2.5}$ – ідентифікації ПР, спричинених низькою якістю технічного забезпечення адміністрування податків – прийнята рівною «1» із 2001 – року початку ПМДПС, аналогічно;

2.6. $G_{2.6}$ – ідентифікації ПР, спричинених військовим вторгненням, анексією частини території держави тощо – набуває оцінки «1»;

2.7. $G_{2.7}$ – ідентифікації ПР, спричинених високою витратністю діяльності ДПС – прийнята рівною «1» із 2001 – року початку ПМДПС, аналогічно субіндексам $G_{2.1}$, $G_{2.3}$, $G_{2.4}$, $G_{2.5}$;

2.8. $G_{2.8}$ – ідентифікація ПР, спричинених надзвичайними ситуаціями – прийнята рівною «1», оскільки даний фактор ПР ідентифікується державою;

2.9. $G_{2.9}$ – ідентифікація ПР, спричинених міжнародними економічними санкціями, прийнята рівною «0» – даний фактор не ідентифікується державою;

2.10. $G_{2.10}$ – ідентифікація ПР, спричинених зниженням обсягів міжнародної економічної діяльності, прийнята рівною «0» – дане явище не ідентифікується державою як фактор ПР.

3. Третій етап ДПРМ.

G_3 – якість комплексного аналізу ризику (якісного й кількісного) з розрахунком ступеня можливого впливу ризику на функціонування податкової системи. Оцінено процес систематизованого оброблення наявної інформації щодо ризиків з метою прийняття управлінського рішення, що супроводжується оцінкою параметрів ПР. Даний показник отримує оцінку, яка є середнім арифметичним оцінок аналізу ризику за зазначеними вище факторами, якість ідентифікації яких позначена субіндексами $G_{2.1}$ – $G_{2.10}$:

3.1. Аналіз факторів, відповідним субіндексам $G_{2.1}$, $G_{2.3}$, $G_{2.4}$, $G_{2.5}$ та $G_{2.7}$ отримує оцінку «0» у 2000 році і «1», починаючи з 2001 – року початку ПМДПС;

3.2. Аналіз фактора, відповідного субіндексу $G_{2.3}$, отримує оцінку «1», оскільки корупційні діяння, як фактор ПР, визнаються й аналізуються державними органами;

3.3. Аналіз факторів, відповідних субіндексам $G_{2.6}$, $G_{2.7}$ та $G_{2.8}$, отримує оцінку «1», оскільки зазначені фактори ПР визнаються й аналізуються державними органами;

3.4. Аналіз факторів, відповідних субіндексам $G_{2.9}$ та $G_{2.10}$, отримує оцінку «0», оскільки ані міжнародні економічні санкції, ані зниження обсягів міжнародної економічної діяльності не аналізуються державою як джерела ПР.

4. Четвертий етап ДПРМ.

G_4 – організація планування зниження ступеня ризику державними органами – пошуку шляхів своєчасного та якісного захисту від наслідків ризику й розробок конкретного механізму їх реалізації. Планування дій як для профілактики, так і при реалізації ПР:

- Забезпечення державою сталого розвитку суспільства, за [198] (позначимо його якість субіндексом $G_{4.1}$): – підвищення якості і безпеки життя людей, які виражені індексами якості:

- державної природоохоронної політики, за [198], індекс якості цієї категорії державної політики позначимо як $G_{4.1.1}$;

- соціально-інституційної політики, за [198], індекс якості цієї категорії державної політики позначимо як $G_{4.1.2}$;

- економічної політики, за [198], індекс якості цієї категорії державної політики позначимо як $G_{4.1.3}$;

- Реалізація державою оборонної політики (індекс якості цієї категорії державної політики позначимо як $G_{4.2}$ і розрахуємо як відношення суми витрат на оборону до мінімального значення суми витрат на оборону – 2,2 % від ВВП. Згідно тверджень військового та економічного експерта, генерал-лейтенанта Збройних сил України, доктора економічних наук, В. Мунтіяна, обсяги видатків на фінансування Збройних сил України мають бути в діапазоні від 2,2 % до 5,8 % від ВВП. Оптимальним обсягом фінансування оборони цей учений називає еквівалент 3 % від ВВП [113], вподілена на 3 % від ВВП. Згідно Положення [139], Міністерство оборони України (далі – МОУ) є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади у формуванні та реалізації державної політики з питань національної безпеки у воєнній сфері, а також оборони і військового будівництва, отже, витратами на оборону є бюджетні видатки на МОУ. Як показало проведене нами дослідження звітів

НБУ щодо виконання бюджетів [121], обсяг видатків на утримання МОУ протягом останніх 15 років становив від 0,968% до 1,624% від ВВП, що значно нижче мінімального порогового значення, яке становить 2,2 %. Критичною нестачею бюджетного фінансування МОУ, відсутністю державницької інформаційної політики та відсутністю державницької позиції Президента України, обраного у 2014 році, пояснюється відносно просте просування проросійських злочинних формувань та військовослужбовців РФ на територію Луганської та Донецької областей, а також загарбання ними Автономної Республіки Крим. Національно-патріотичне виховання громадян України здійснюється ГО, здебільшого, всупереч, а не завдяки державі. Враховуючи потребу в часі для застосування коштів при зміцненні обороноздатності, при розрахунку цієї складової ДПРМ застосовано річний часовий лаг.

– Вдосконалення та моніторинг економічного, податкового та іншого законодавства задля недопущення прийняття ризикових нормативно-правових актів (у тому числі антикорупційний моніторинг) – індекс якості цієї категорії державної політики позначимо як $G_{4.3}$ і приймемо як середнє арифметичне показників «Добровільності виконання податкових зобов'язань» та «Витрат на виконання вимог податкового законодавства» зі звіту [165, с. 10].

– Антикорупційна робота ДПС та інших державних органів – індекс якості цієї категорії державної політики позначимо як $G_{4.4}$ й ототожнимо з індексом сприйняття корупції, розрахованим міжнародною організацією Transparency International – багатоскладовим показником, щодо корупції, пов'язаний із даними експертних опитувань і досліджень, проведених різними незалежними та представницькими організаціями [5].

– Наукоємність управління податковими ризиками – міра застосування передових сучасних наукових розробок у ДПРМ.

Індекс G_4 є середнім арифметичним середнього арифметичного індексів $G_{4.1} - G_{4.4}$, індекс $G_{4.1}$ є середнім арифметичним індексів $G_{4.1.1} - G_{4.1.3}$.

5. П'ятий етап ДПРМ.

G_5 – якісна оцінка контролю державними органами можливої чи наявної ситуації, обставин для адекватного реагування на їх зміни. Показником якості цього етапу ДПРМ, на думку автора, є коефіцієнт ефективного реагування державних органів на наявні ризики. Зазначений коефіцієнт виражений у відношенні податкових надходжень, у євро, за поточний рік до надходжень за минулий рік. Статистичні дані щодо податкових надходжень і курсу євро взято з офіційного сайту НБУ [121]. За роки, коли обсяг податкових надходжень за поточний рік перевищував відповідний обсяг за попередній, значення індексу G_5 прийняте рівним 1.

6. Шостий етап ДПРМ.

G_6 – оцінка реалізації програми дій з опрацювання ПР держави:

– оцінка опрацювання підгрупи суб'єктивних факторів ПР – демотивації ПП до ведення оподаткованої діяльності та сплати податків, позначена як субіндекс $G_{6.1}$. Його розраховано як середнє арифметичне індексу економічної компоненти сталого розвитку України (тотожно показникові $G_{4.1.3}$) та показників «добровільність виконання податкових зобов'язань» і «якість адміністрування податків», згідно [165]. Показник добровільності виконання податкових зобов'язань розраховано як відсоток відповідей «оптимальний» на питання «Згадайте всі податки і збори, які сплачує Ваше підприємство. На Вашу думку, яким є чинний рівень податкового навантаження Вашого підприємства порівняно з оптимальним?», задане представникам репрезентативної вибірки підприємців в Україні. База для розрахунку – всі відповіді, за виключенням «Важко сказати». У якості індикатора «якість адміністрування податків» нами взято показник «витрат на виконання вимог податкового законодавства», який розраховано за результатами опитування платників податків компанією «ГФК Юкрейн» як просте середнє арифметичне часток відповідей «ні» на питання «Чи вважаєте Ви обтяжливими витрати на ведення податкового обліку, подання податкової звітності, взаємодію з податковими органами?».

– опрацювання підгрупи факторів порушення законодавства при оподаткуванні (оцінка позначена як субіндекс $G_{6.2}$). Розраховано як середнє арифметичне інтегрального індексу сприйняття корупції в Україні, згідно [5], та ймовірності виявлення випадків ухилення від сплати податків, згідно [165, с. 10], поділеного на 100 (значення належить проміжку від «0» до «1»);

– прийняття в дію неякісного податкового законодавства (оцінка позначена як субіндекс $G_{6.3}$) – оцінено за значенням ряду показника «витрат на виконання вимог податкового законодавства», розрахованого за результатами опитування ПП як просте середнє арифметичне часток відповідей «ні» на питання «Чи вважаєте Ви обтяжливими витрати на (1) ведення податкового обліку, (2) подання податкової звітності, (3) взаємодію з податковими органами?». Частку відповідей «ні» розраховано до бази відповідей, що виключає відповідь «не знаю, важко сказати» [165, с. 7];

– якість опрацювання ризиків неефективної діяльності ДПС прийнята рівною відношенню еталонного, середнього для держав-членів ОЕСР значення витратності адміністрування податків до витратності ДПС (оцінка позначена як субіндекс $G_{6.4}$);

– зниження якості технічного забезпечення адміністрування податків (оцінка позначена як субіндекс $G_{6.5}$), тотожно індексу $G_{6.3}$;

– $G_{6.6}$ – зростання витратності роботи ДПС, прийнято рівним показникові «Добровільність виконання податкових зобов'язань» [165, с. 10];

– опрацювання державою ризику природних та антропогенних катастроф, оцінка позначена як субіндекс $G_{6.7}$ (за відсутності $G_{6.7} = 1$, за наявності $G_{6.7} = 0$);

– опрацювання державою ПР військово-політичного походження (військові конфлікти з іншими державами), оцінка позначена як субіндекс $G_{6.8}$ (за відсутності військових конфліктів $G_{6.8} = 1$, за наявності – $G_{6.8} = 0$);

– опрацювання державою ПР зовнішньоекономічного характеру (наявність зовнішньоекономічних санкцій), оцінка позначена як субіндекс $G_{6.9}$; (за відсутності зазначених санкцій $G_{6.9} = 1$, за наявності – $G_{6.9} = 0$);

– опрацювання державою ПР зовнішньоекономічного характеру оцінка позначена як субіндекс $G_{6.10}$ (за відсутності зовнішньоторгівельних санкцій $G_{6.10} = 1$, за наявності $G_{6.10} = 0$).

7. Сьомий етап ДПРМ.

G_7 – удосконалення ДПРМ – сума відношення середніх арифметичних індексів $G_1 - G_6$ за поточний рік до значень попереднього року, (показників удосконалення, формула (2.5)) та якості нормативно-правового забезпечення оцінювання якості ДПРМ. Значення G_7 за 2000 рік прийняте рівним «1».

$$G_{7i} = \frac{\sum_{j=1}^6 G_{ji}}{\sum_{j=1}^6 G_{j(i-1)}} + GE_i = \frac{\sum_{j=1}^6 G_{ji}}{\sum_{j=1}^6 G_{j(i-1)}} + GE_i \quad (2.5), \text{ де:}$$

G_{7i} – субіндекс удосконалення ДПРМ, G_7 за поточний рік;

G_{ji} – j -й субіндекс першого – шостого етапів ДПРМ за поточний рік;

$G_{j(i-1)}$ – j -й субіндекс I – VI етапів ДПРМ за попередній рік;

GE_i – індекс якості оцінювання ДПРМ за поточний рік;

i – номер року;

j – номер субіндексу.

За останній рік субіндекс удосконалення ДПРМ прийнято рівним субіндексу за передостанній рік, індекс GE_i – нулю.

Для складних субіндексів – G_1 , G_4 та G_6 – значення розраховані аналогічно розрахункам у формулі (2.5). Вагові коефіцієнти при зазначених розрахунках прийняті рівними між собою, їх сума дорівнює одиниці. Динаміка субіндексів та інтегрального індексу якості ДПРМ із 2001 по 2014 роки приведені у Таблиці 2.6.

Інтегральний індекс якості ДПРМ розраховано як суму добутків нормованих значень вихідних індексів, які характеризують якість кожного послідовного етапу, на відповідні їм вагові коефіцієнти:

$$ID = \sum_{j=1}^7 G_j W_j \quad (2.6), \text{ де:}$$

ID – інтегральний індекс якості ДПРМ;

G_j – вихідний індекс якості j -го етапу ДПРМ;

W_j – ваговий коефіцієнт якості j -го етапу ДПРМ;

$$\sum_{i=1}^7 W_i = 1.$$

Значення вагових коефіцієнтів встановлені на основі експертних оцінок і розподілені наступним чином: ваговий коефіцієнт W_6 (характеризує найважливіший етап ДПРМ – організацію відпрацювання ПР) отримує значення 0,76, коефіцієнти W_1 і W_2 отримують значення 0,01 (етапи інформаційно-аналітичний та ідентифікації ризиків мають інформаційний характер), коефіцієнти етапів ризик-аналізу та планування зниження ступеня ПР W_3 і W_4 отримують значення 0,02, оскільки є перехідними до опрацювання ризиків, коефіцієнти W_5 і W_7 , виходячи з зазначеного вище, отримують значення 0,04. Зауважимо, що визначення величин зазначених вагових коефіцієнтів є темою окремого наукового дослідження. Оцінки якості кожного етапу ДПРМ, крім п'ятого та сьомого, виставлені таким чином, що оцінка «1» означає найвищу якість, а «0» – найнижчу.

Падіння «ID» 2009 року пояснюємо глобальною фінансово-економічною кризою, 2013 року – деструктивною валютною політикою НБУ.

На рисунку 2.11 помітне падіння інтегрального індексу якості ДПРМ (ІАА) 2008 – 2009 років, що, може бути поясненим падінням субіндексу G_5 унаслідок контрпродуктивної валютної політики НБУ, що призвела до здешевлення гривні, у якій збираються податки. Падіння ІАА 2013 – 2014 років може бути поясненим тою ж деструктивною валютною політикою НБУ, збройною агресією РФ проти України, частковою окупацією промислових районів Донецької та Луганської областей.

Деструктивна, відносно інтересів держави, валютна політика НБУ, на нашу думку, спричиняється лобіюванням інтересів представників тих галузей економіки України, продукція яких зорієнтована на експорт.

Таблиця 2.6.

**Динаміка індексу якості державного податкового ризик-менеджменту (ІД),
його субіндексів $G_1 - G_7$, ретроспективний аналіз за 2001 – 2014 рр**

Рік	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
G_1	0,18	0,18	0,18	0,18	0,18	0,24	0,24	0,24	0,26	0,26	0,24	0,3	0,36	0,36
$G_{1.1}$	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,8	0,8	0,7	0,7	0,7	0,7
$G_{1.2}$	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
$G_{1.3}$	0	0	0	0	0	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	0,5	0,75	0
$G_{1.4}$	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
G_2	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8
G_3	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0
G_4	0,57	0,54	0,57	0,63	0,67	0,63	0,65	0,61	0,55	0,61	0,53	0,53	0,55	0,6
$G_{4.1}$	0,42	0,42	0,42	0,42	0,7	0,67	0,68	0,69	0,68	0,68	0,7	0,7	0,69	0,6
$G_{4.2}$	0,64	0,6	0,64	0,73	0,65	0,61	0,64	0,57	0,48	0,58	0,44	0,44	0,48	0,84
$G_{4.3}$	0,64	0,6	0,64	0,73	0,65	0,61	0,64	0,57	0,48	0,58	0,44	0,44	0,48	0,48
$G_{4.4}$	0,21	0,24	0,24	0,22	0,26	0,28	0,27	0,25	0,22	0,24	0,23	0,23	0,25	0,25
G_5	1,02	1,23	1,25	1,25	1,62	1,24	1,21	1,31	0,44	1,16	1,36	1,15	1,06	0,72
G_6	0,72	0,72	0,72	0,71	0,72	0,75	0,77	0,75	0,76	0,76	0,77	0,78	0,754	0,67
$G_{6.1}$	0,55	0,57	0,61	0,62	0,64	0,73	0,76	0,71	0,76	0,72	0,72	0,72	0,72	0,72
$G_{6.2}$	0,21	0,24	0,24	0,22	0,26	0,28	0,27	0,25	0,22	0,24	0,23	0,23	0,25	0,25
$G_{6.3}$	0,56	0,55	0,55	0,55	0,54	0,59	0,64	0,6	0,61	0,51	0,51	0,51	0,51	0,51
$G_{6.4}$	0,8	0,68	0,6	0,45	0,46	0,45	0,52	0,54	0,52	0,65	0,8	0,88	0,64	0,75
$G_{6.5}$	0,56	0,55	0,55	0,55	0,54	0,6	0,64	0,6	0,61	0,51	0,51	0,51	0,51	0,51
$G_{6.6}$	0,55	0,6	0,66	0,69	0,75	0,87	0,89	0,82	0,91	0,92	0,92	0,92	0,92	0,92
$G_{6.7}$	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
$G_{6.8}$	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0
$G_{6.9}$	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
$G_{6.10}$	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
G_7	1,32	0,57	1,33	0,62	1,24	0,63	1,26	0,51	1,51	0,52	1,14	0,51	0,95	0,31
ІД	0,65	0,68	0,66	0,69	0,66	0,70	0,69	0,73	0,69	0,70	0,68	0,73	0,68	0,6

Джерело: розраховано автором.

Відповідно до поставлених завдань досліджено значення часового ряду інтегрального індексу економічної безпеки України, а також рядів субіндексів

цього показника, згідно звіту [206] Міністерства економічного розвитку і торгівлі України за період з 2000 по 2014 роки.

Згідно Методичних рекомендацій [107], інтегральний індекс економічної безпеки України складається з 9 середньозважених субіндексів безпеки: (1) виробничої; (2) демографічної; (3) енергетичної; (4) зовнішньоекономічної; (5) інвестиційно-інноваційної; (6) макроекономічної; (7) продовольчої; (8) соціальної; (9) фінансової.

Інтегральний індекс економічної безпеки являє собою суму добутків цих нормованих субіндексів на відповідні вагові коефіцієнти, визначені експертним шляхом. Розрахунок інтегральних індексів у розрізі зазначених субіндексів (складових економічної безпеки) здійснюється на основі оцінки понад 130 окремих індикаторів, які базуються як на статистичних даних, так і даних, отриманих шляхом опитування респондентів.

Стан складових та інтегрального індексу економічної безпеки України за період з 2000 по 2014 рік відображено в таблиці 2.7. та на рисунку 2.10.

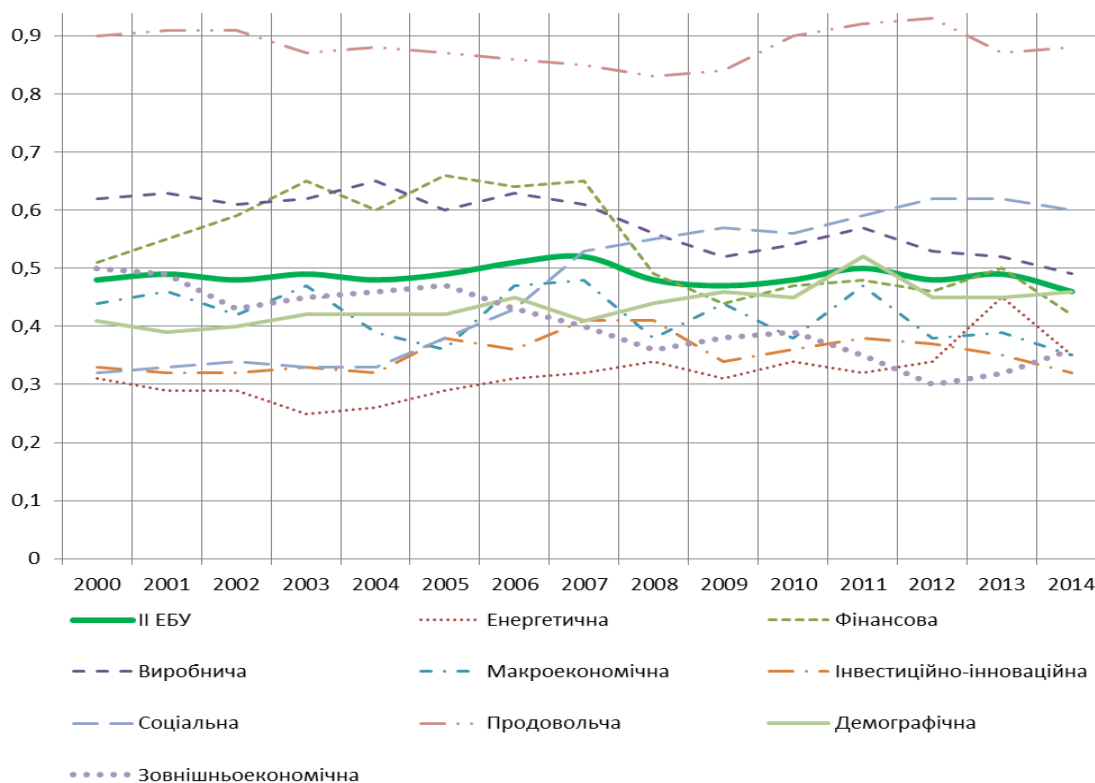


Рис. 2.10. Динаміка субіндексів та інтегрального індексу економічної безпеки України

Джерело: [206]

Таблиця 2.7.

Інтегральний індекс економічної безпеки України (ІЕБ) та його складові, індекс якості державного податкового ризик-менеджменту (ІД), ретроспективний аналіз

Роки	Вироб- нича	Демо- графічна	Енер- гетична	Інвестиц.- Іннова- ційна	Макро- Еконо- мічна	Соціаль- на	Фінан- сова	ІЕБ	ІД
2001	0,63	0,39	0,29	0,32	0,46	0,33	0,51	0,49	0,65
2002	0,61	0,4	0,29	0,32	0,42	0,34	0,55	0,48	0,68
2003	0,62	0,42	0,25	0,33	0,47	0,33	0,59	0,49	0,66
2004	0,65	0,42	0,26	0,32	0,39	0,33	0,65	0,48	0,69
2005	0,6	0,42	0,29	0,38	0,36	0,38	0,6	0,49	0,66
2006	0,63	0,45	0,31	0,36	0,47	0,43	0,66	0,51	0,7
2007	0,61	0,41	0,32	0,41	0,48	0,53	0,64	0,52	0,69
2008	0,56	0,44	0,34	0,41	0,38	0,55	0,65	0,48	0,73
2009	0,52	0,46	0,31	0,34	0,44	0,57	0,49	0,47	0,69
2010	0,54	0,45	0,34	0,36	0,38	0,56	0,44	0,48	0,7
2011	0,57	0,52	0,32	0,36	0,47	0,59	0,47	0,5	0,68
2012	0,53	0,45	0,34	0,37	0,38	0,62	0,48	0,48	0,73
2013	0,52	0,46	0,39	0,35	0,4	0,64	0,46	0,49	0,68
2014	0,49	0,46	0,46	0,32	0,35	0,6	0,42	0,46	0,6

Джерела: [206], розрахунки автора

Приведений на рис. 2.10 графік динаміки демографічної та соціальної складових економічної безпеки України дозволяє прослідкувати різке падіння зазначених субіндексів із початку 2013 року. На нашу думку, така різка негативна динаміка зазначених субіндексів напряду пов'язана з тимчасовою окупацією військовослужбовцями РФ частини території України і пов'язаним із нею зростанням рівня злочинності.

Приведений на рис. 2.10 графік динаміки виробничої, макроекономічної та фінансової складових економічної безпеки України дозволяє прослідкувати падіння виробничої та фінансової складових економічної безпеки України з початку 2013 року. Негативна динаміка виробничої складової економічної

безпеки нашої держави напряду пов'язана з частковим руйнуванням транспортних зв'язків, а фінансової – з тимчасовим припиненням господарської діяльності багатьох платників податків. На нашу думку, як погіршення транспортного забезпечення, так і призупинення господарської діяльності в ряді областей спричинені тимчасовою окупацією військовослужбовцями РФ частини території України.

Субіндекс макроекономічної безпеки не зазнав упродовж останніх років значних змін, оскільки значно не змінилися його основні складові: рівень ТЕ, відношення доходів населення до ВВП та рівень безробіття.

Падіння субіндексу інвестиційно-інноваційної складової економічної безпеки України в період 2013 – 2014 років пояснюється зниженням таких його складових, як інтегральний індекс інвестиційної сприятливості бізнес-середовища, обсяг ВВП та питома вага у ВВП обсягу виконаних наукових і науково-технічних робіт. На думку автора, зниження рівня усіх трьох зазначених складових інвестиційно-інноваційної безпеки України спричиняється військовими діями РФ на території України, адже інвестування в економіку країни, де триває війна, є високоризиковим, річний обсяг ВВП України в доларах США у 2014 році (порівняно з 2013) знизився на 28 % [34], а бюджетні видатки значно переорієнтувалися з науково-технічних робіт на забезпечення обороноздатності держави.

Субіндекс енергетичної безпеки України покращується через зниження енергоємності ВВП нашої держави впродовж останніх п'ятнадцяти років та через диверсифікацію нашою державою джерел імпорту природного газу внаслідок військового конфлікту з Україною, розпочатого РФ.

Має місце зростання інтегрального показника економічної безпеки України із 2000 по кінець 2012 року, а з початку 2013 року, – значне падіння, пояснюване війною РФ проти України, загарбанням територій, викраденням заводів. Тимчасова окупація частини території України призвела до неспроможності розташованих там суб'єктів господарювання працювати і сплачувати податки, до проблем соціального, демографічного та транспортного

характеру, які відобразилися на відповідних субіндексах економічної безпеки нашої держави, що призвело до зазначеної на рисунку 2.10. динаміки інтегрального індексу економічної безпеки України.

Динаміка індексів ДПРМ та економічної безпеки в Україні приведена у таблиці 2.8. та на рисунку 2.11.

Таблиця 2.8.

Індекси економічної безпеки України (ІЕБ) та якості державного податкового ризик-менеджменту (ІД), ретроспективний аналіз 2000 – 2014 років

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
ІЕБ	0,48	0,49	0,48	0,49	0,48	0,49	0,51	0,52	0,48	0,47	0,48	0,5	0,48	0,49	0,46
ІД	0,65	0,68	0,66	0,69	0,66	0,70	0,69	0,73	0,69	0,70	0,68	0,73	0,68	0,68	0,6

ІЕБ – інтегральний індекс економічної безпеки України;

ІД – індекс якості ДПРМ.

Джерела: [206], розрахунки автора.

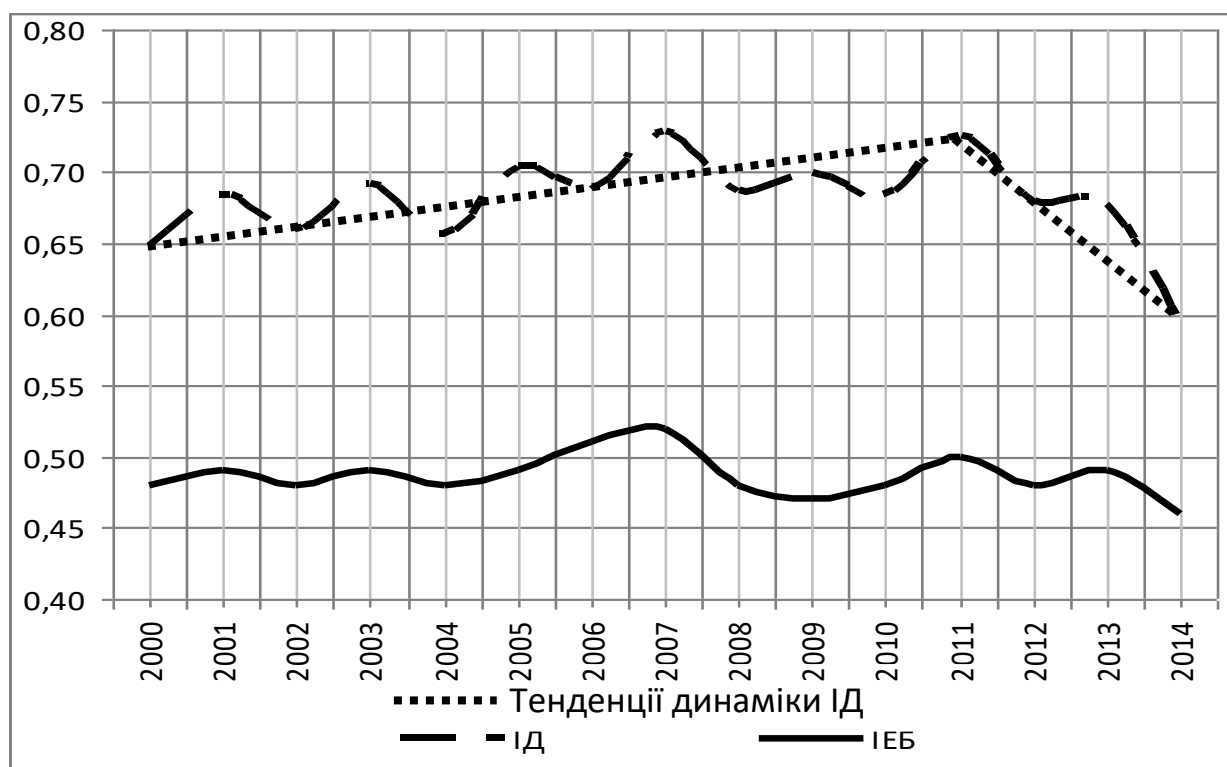


Рис. 2.11. Динаміка інтегрального індексу якості ДПРМ (ІД) та інтегрального індексу економічної безпеки України (ІЕБ)

Джерело: [205], розрахунки автора

На основі приведених у Таблиці 2.9 даних далі проведено регресійний аналіз зв'язку між часовими рядами інтегрального індексу економічної безпеки України (далі – ІЕБ) та індексу якості ДПРМ (далі – ІД).

Для розрахунку параметрів регресійного зв'язку між масивами ІД та ІЕБ використано програмний пакет Microsoft Excel. Для цього:

- 1) побудовано поле кореляції, сформульовано гіпотезу про форму зв'язку;
- 2) розраховано параметри рівняння регресії;
- 3) оцінено тісноту зв'язку (коефіцієнти кореляції та детермінації);

Зіставивши наявні дані ІЕБ та ІД, спостерігаємо наявність прямої залежності між ознаками: зростання ІД збільшує значення ІЕБ, отже припускаємо прямий зв'язок між ознаками. Графічний аналіз підтверджує наявність лінійного зв'язку між зазначеними величинами. У пакеті Microsoft Excel побудовано точкову діаграму (рис. 2.12), де аргументом є діапазон факторної ознаки (ІД), а функцією – діапазон результативної ознаки (ІЕБ).

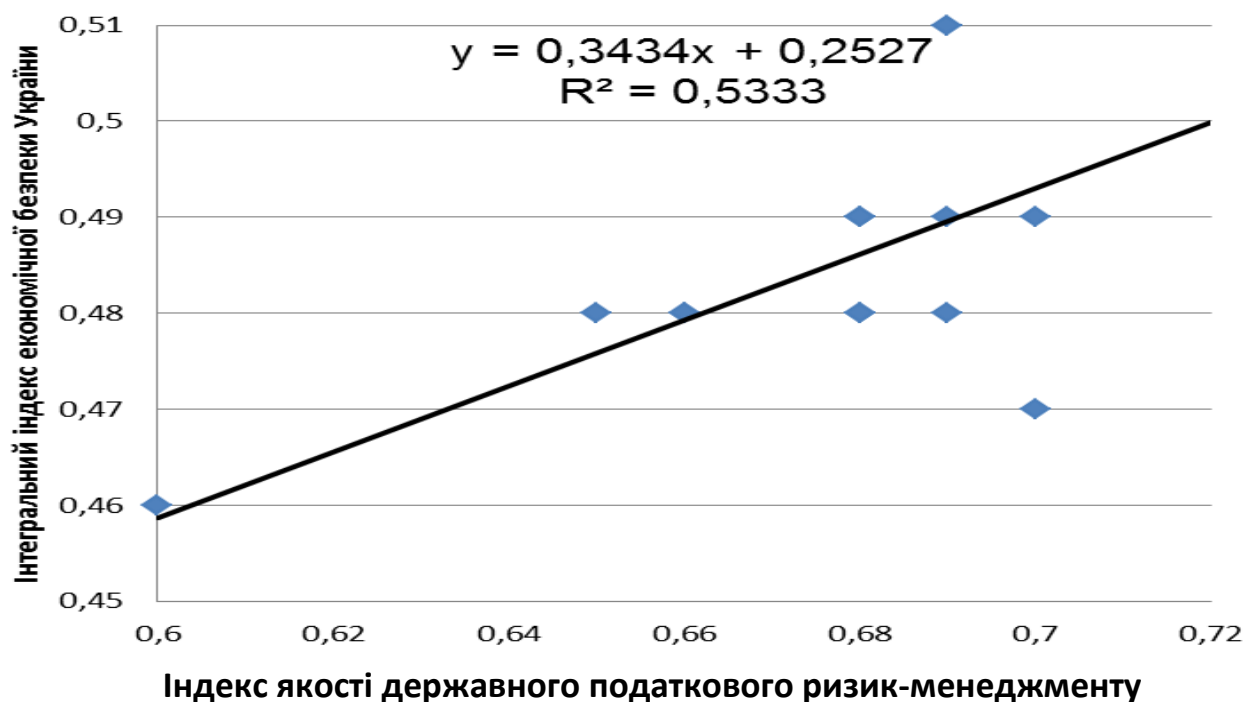


Рис. 2.12. Ретроспективний аналіз регресійної залежності інтегрального індексу економічної безпеки України (ІЕБ) від індексу якості ДПРМ (ІД), 2000 – 2014 роки

Джерела: [206], розрахунки автора

Отримано такі дані для рівняння шуканої залежності ЕБУ від ІД:

$$\text{ІЕБ} = a \cdot \text{ІД} + b: \quad (2.7), \text{ де:}$$

$$a = 0,34;$$

$$b = 0,25;$$

$$\text{Коефіцієнт детермінації: } R^2 = 0,53;$$

$$\text{Коефіцієнт кореляції: } r = 0,73.$$

Отримане рівняння регресії:

$$\text{ІЕБ} = 0,34 \cdot \text{ІД} + 0,25 \quad (2.8), \text{ де:}$$

ІД – значення індексу якості ДПРМ в Україні;

ІЕБ – значення інтегрального індексу економічної безпеки України.

Перевірка адекватності приведеної вище моделі за критерієм Фішера підтвердила адекватність моделі для рівня надійності 99% – розрахункове значення критерію Фішера (14,86) значно вище табличного (8,86) [212, с. 14].

Проведений регресійний аналіз дає підстави зробити такі висновки:

- зі збільшенням інтегрального індексу якості ДПРМ на 10 відсотків значення інтегрального індексу економічної безпеки України зростає в середньому на 3,4 відсотка;
- розрахований коефіцієнт детермінації означає, що понад 53,3% варіації інтегрального індексу економічної безпеки України (ЕБУ) пояснюється варіацією фактора ІД – значення індексу якості ДПРМ в Україні, а лише менше 46,7% – дією інших чинників, не включених у модель.
- Зв'язок оцінюється як сильний, оскільки коефіцієнт кореляції належить до проміжку від 0,7 до 0,89.

Проведене дослідження також продемонструвало важливість в управлінні ПР держави не лише податкового та правоохоронного, але й соціально-демографічного, економічного, валютного, природоохоронного та оборонно-політичного напрямів державної політики.

Крім залежності, приведеної на рис. 2.12, очевидно є залежність інтегрального індексу економічної безпеки України від рівня показника «Добровільності сплати податкових зобов'язань», через рівень ТЕ. Так, у

підрозділі 2.1 розглянуто тісні обернені регресійні залежності рівня податкових втрат унаслідок розвитку ТЕ (відношення їх обсягу до ВВП) від рівня показника ДВЗ (суб'єктивного сприйняття платниками податків оптимальності рівня податкового навантаження), а також інтегрального індексу економічної безпеки України від рівня ТЕ. Зазначені обернено пропорційні залежності з високими коефіцієнтами детермінації (0,96 та 0,85 відповідно) дозволяють обґрунтовано стверджувати про пряму залежність інтегрального індексу економічної безпеки України від рівня показника ДВЗ, який є суб'єктивним переконанням репрезентативної вибірки платників щодо оптимальності розміру ефективного ставки оподаткування. Рівень інтегрального індексу економічної безпеки України прямо тісно залежить від суб'єктивного сприйняття платниками оптимальності рівня податкового навантаження.

На рисунках 2.10 та 2.11 очевидним є статистичний «викид», що відповідає різкому падінню значення ІЕБ до 0,47 2009 року. При аналізі залежності ІЕБ від ІД без зазначеного «викиду» (значення ІЕБ за 2009 рік прирівнені до середнього арифметичного значень за 2008 – 2010 роки), маємо інші статистичні показники залежності:

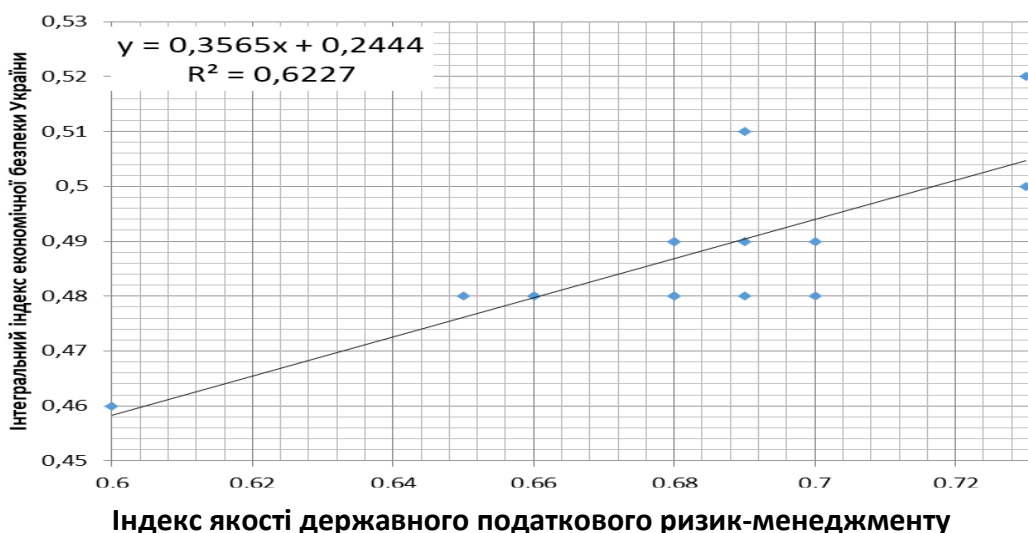


Рис. 2.13. Ретроспективний аналіз гіпотетичної регресійної залежності (значення 2009 року прирівняні до середнього арифметичного значень 2008 та 2010 років) інтегрального індексу економічної безпеки України від індексу якості ДПРМ, 2000 – 2014 роки

Джерела: [206], розрахунки автора

Отримано такі дані для рівняння шуканої залежності ІЕБ від ІД:

$$ID = \sum_{j=1}^7 G_j W_j \text{ ІЕБ} = a \cdot ID + b:$$

$$a = 0,36;$$

$$b = 0,24;$$

$$\text{Коефіцієнт детермінації: } R^2 = 0,62;$$

$$\text{Коефіцієнт кореляції: } r = 0,79.$$

Отримане рівняння регресії:

$$\text{ІЕБ} = 0,36 \cdot \text{ІД} + 0,24 \quad (2.8), \text{ де :}$$

ІД – значення індексу організації ДПРМ в Україні;

ІЕБ – значення інтегрального індексу економічної безпеки України.

Перевірка адекватності приведеної вище моделі за критерієм Фішера підтвердила адекватність моделі для рівня надійності 99% – розрахункове значення критерію Фішера (23,11) значно вище табличного (8,86) [212, с. 14].

Проведений гіпотетичний регресійний аналіз дає підстави зробити такі висновки:

- зі збільшенням інтегрального індексу якості ДПРМ на 10 відсотків значення інтегрального індексу економічної безпеки України зростає в середньому на 3,6 відсотка;
- коефіцієнт детермінації 0,6227 означає, що понад 62 % варіації інтегрального індексу економічної безпеки України (ЕБУ) пояснюється варіацією фактора ІД – значення індексу якості ДПРМ в Україні, менше 38 % – дією інших чинників, не включених у модель.
- Зв'язок оцінюється як сильний, оскільки коефіцієнт кореляції належить до проміжку від 0,7 до 0,89.

У динаміці інтегрального індексу якості ДПРМ прослідковується два періоди – зростання і зниження зазначеної якості: з 2000 по 2011 інтегральний індекс якості ДПРМ зростав (див. рис. 3.5), а у період із 2011 року по 2014 рік – був різко знижений (див. рис. 2.11).

Одним із основних чинників позитивної динаміки 2000 – 2011 років може бути названий проект модернізації ДПС України, в межах якого здійснювався активний розвиток РОСАП. Дослідження негативної динаміки ДПРМ 2011 – 2014 років (див. табл. 2.9) свідчить про те, що основними складовими ДПРМ, які вплинули на зниження інтегрального індексу, є:

- зниження якості комплексного аналізу ризику (якісного й кількісного) з розрахунком ступеня можливого впливу ризику на функціонування податкової системи (пояснюється припиненням проекту МДПС та, відповідно, припиненням моніторингу важливих факторів ПР;
- значне зниження обсягу податкових надходжень (за рахунок деструктивної валютної політики НБУ;
- зниження якості опрацювання ПР: зростання інтегрального індексу сприйняття корупції в Україні, зростання витратності адміністрування податків ДПС, наявність військового конфлікту з РФ;
- негативна динаміка удосконалення ДПРМ.

Значення інтегрального індексу економічної безпеки України також залежить від значення показника ДВЗ, який відображає суб'єктивне сприйняття платниками податків оптимальності розмірів податкових ставок. Отже, проведене дослідження дає підстави стверджувати, що встановлення такого рівня ефективної ставки оподаткування, який сприймається платниками податків як оптимальний, є важливою складовою підвищення рівня економічної безпеки через ризик-менеджмент в оподаткуванні.

Проведене дослідження також продемонструвало важливість в управлінні ПР не лише податкового та правоохоронного, але й енергетичного напрямку державної політики. Варто зазначити, що охоплення таких факторів економічної безпеки, як енергетична політика, є важливим кроком розвитку практики зміцнення економічної безпеки.

Висновки. Негативні фактори економічної безпеки держави розподіляються на виклики, загрози, небезпеки та ризики. Ці фактори далі

означені та ранжовані по мірі зростання, зазначені далі означення термінів також доцільні для внесення до чинної нормативно-правової бази:

1) *виклик* – прагнення суб'єктів економічних відносин із державою перешкоджати здійсненню її інтересів на користь реалізації своїх власних;

2) *ризик* – потенційна можливість погіршення економічних параметрів держави, яка характеризується трьома основними параметрами: ймовірністю настання негативного результату, його величиною та сприйняттям факторів ризику суб'єктами економічних процесів;

3) *небезпека* – негативний фактор, який характеризується високим значенням величини, але низьким значенням імовірності негативного впливу;

4) *загроза* – фактор економічної безпеки держави, для якого характерні високі величина та ймовірність можливих негативних наслідків.

Регресійний аналіз залежності інтегрального індексу економічної безпеки України від індексу якості ДПРМ показує сильний кореляційний зв'язок зазначених величин, отже доцільні розробка та запровадження в роботу ОДВ України системи ДПРМ, етапами функціонування якої є:

1. Інформаційно-аналітичний, який полягає у збиранні інформації про всі можливі джерела ПР та класифікації цих джерел.

2. Ідентифікація (виявлення) ПР, за якої встановлюються можливі параметри всіх можливих ПР.

3. Комплексний аналіз ризику (якісний і кількісний) із розрахунком ступеня можливого впливу ризику на функціонування податкової системи.

4. Зниження ступеня ризику – планування дій як для профілактики, так і на випадок реалізації ризику.

5. Контроль можливої чи наявної ситуації, щоби на певній стадії адекватно відреагувати на зміни обставин.

6. Реалізація програми дій опрацювання ризиків за їх виникнення:

- забезпечення сталого розвитку суспільства;
- вдосконалення законодавства;
- оптимізація зовнішньої політики держави;

- антикорупційна робота як усередині ДПС, так і в інших ОДВ;
- КПР із платниками;

7. Оцінювання ефективності та подальше покращення ДПРМ.

Сформульовані теоретичні основи доцільної до нормативного затвердження в Україні, як одного з елементів системи ДПРМ, методики оцінювання якості ДПРМ, виходячи з величини його вихідних показників. Зазначені показники характеризуються якістю кожного з семи етапів ДПРМ.

Нормативне закріплення зазначеної методики в Україні означає упровадження інструмента сьомого етапу ДПРМ – оцінювання його якості. Зазначені зміни до законодавства України є підставою для набуття субіндексом G7 істотно вищих значень, оскільки цей субіндекс є доцільним до формування як сума відношення середнього арифметичного першого – шостого субіндексів ДПРМ за поточний рік до відповідних значень середнього арифметичного за попередній рік та логічної величини (0 або 1), яка означає відсутність або наявність оцінювання якості ДПРМ на законодавчому рівні. Отже нормативне впровадження тільки методики оцінювання якості ДПРМ може підняти інтегральний індекс якості ДПРМ на одну чотирнадцяту (понад 7 відсотків), що, згідно виявленої формули залежності (2.7), із імовірністю 99 відсотків, призведе до зростання інтегрального індексу економічної безпеки України на 2,43 відсотка, що є істотним позитивним зрушенням.

Висновки до розділу 2

Основні фактори ПР розподілені у підрозділі 2.1 на десять груп.

За рядом ключових операційних показників, система оподаткування в Україні відстає від відповідних систем ОЕСР та ЄС у 3 – 10 разів, а за показником витратності – значно їх випереджає, що потребує виправлення.

Проведеним регресійним аналізом підтверджено значну залежність інтегрального індекса економічної безпеки України від індексу якості державного податкового ризик-менеджменту.

Доцільним є запровадження у чинні нормативно-правові акти уточнених у розділі означень понять виклику, ризику, небезпеки, загрози, національної безпеки.

Проведений регресійний аналіз зв'язку рівня податкових втрат і показника ДВЗ показав, що при підвищенні (у результаті вдосконалення систем оподаткування та використання бюджетних коштів) показника ДВЗ на 1% зростання податкових надходжень вимірюються мільярдами гривень. Підвищення інтегрального індексу економічної безпеки України на один відсотковий пункт означає зниження обсягів ТЕ на десятки мільярдів гривень.

Доцільною є розробка системи моніторингу корупційних ПР, яка спирається на відповідний міжнародний досвід. Ця система, як один із інструментів ДПРМ, який належить до його другого етапу, має включати відповідне науково-методичне, нормативно-правове, організаційне та кадрове забезпечення.

З метою забезпечення стабільності надходження належного обсягу податків, доцільним є запровадження в роботу ОДВ України, зокрема ДПС, системи ДПРМ, що функціонує за приведеними та оціненими у підрозділі 2.3 етапами. Доцільним є розширення нормативно-правового забезпечення ДПРМ у законодавстві України шляхом набуття чинності Законом України «Про управління податковими ризиками» або введення до ПКУ розділу «Управління податковими ризиками». Можливе також запровадження нормативно-правового забезпечення ДПРМ через затвердження Порядку оцінювання ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками у ДПС, аналогічного Порядку [141], затвердженому наказом МФУ. Зазначене нормативно-правове забезпечення має якісно комплексно регулювати діяльність ОДВ, направлену на зниження можливих негативних наслідків усіх внутрішніх і зовнішніх джерел ПР України.

Проведений регресійний аналіз показав тісну кореляцію суб'єктивної оцінки ПП рівня податкового навантаження з показниками економічної безпеки України, отже, досягнення оптимальності рівня податкового

навантаження є одним із визначальних факторів економічної безпеки держави. Підйом рівня ДВЗ можливий і доцільний за допомогою оперативного адаптування ставок податків до сприйняття оптимальності їх розміру платниками, для чого доцільна побудова зворотного зв'язку шляхом постійного моніторингу сприйняття ПП оптимальностей рівня податкового навантаження. Показники обсягів податкових надходжень і величини податкових втрат є керованими через рівень податкового навантаження. При сприйнятті оптимальним рівня ставок 90 % платників, обсяг податкових втрат не перевищує 10 % від ВВП. Згідно проведеного дослідження, 90 % ПП задовольняє рівень податкового навантаження у 22 – 23 % від ВВП.

Важливим є використання регулюючої та стимулюючої функцій податків, у контексті чого доцільне впровадження програмно-цільових підходів оцінювання та вдосконалення економічної, інноваційної та податкової політики держави з застосуванням приведених у цьому розділі показників.

Основні положення розділу опубліковані автором у працях [168, 169, 174, 175, 181, 183, 185, 189, 190, 193, 194].

РОЗДІЛ 3

ПІДВИЩЕННЯ РІВНЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ НА ОСНОВІ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ПОДАТКОВОГО РИЗИК- МЕНЕДЖМЕНТУ І ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ ІННОВАЦІЙ

3.1. Покращення практики державного податкового ризик-менеджменту в системі економічної безпеки держави

Порівнянням якості систем оподаткування різних держав займається група компаній ПрайсуотерхаусКуперс – одна з чотирьох найбільших у світі міжнародних організацій з аудиту, оподаткування та права, супроводу транзакцій та консультування. Останній рейтинг, складений цією організацією, називається «Paying Taxes 2018» [19]. Згідно з розділом «Paying Taxes» рейтингу «Doing Business», підготовленого Світовим Банком у співпраці зі згаданою групою компаній, система оподаткування України у 2018 році перебуває на 43 місці зі 190 країн та територій [19]. Ситуація, коли система оподаткування України посідає 43 місце зі 190 держав і територій, є невтішною, особливо на фоні інших пострадянських держав, системи оподаткування яких посідають значно вищі місця за розділом Paying Taxes рейтингу «Doing Business»: Литва – 18, Латвія – 13, Естонія – 14, Грузія – 22 місце [40]. Одинадцять держав, які входять до п'ятдесяти лідерів рейтингу [19], є членами ЄС, що актуалізує вивчення європейського досвіду ДПРМ.

Україна має сорок сьому позицію (зі 130 держав) у міжнародному рейтингу за індексом інновацій [8] за 2019 рік. Прикладом для України може бути десятка лідерів в цьому рейтингу, до якої належать сім держав Європи, Сполучені Штати Америки, Сінгапур і Ізраїль.

Зазначений індекс розраховується як середнє арифметичне двох субіндексів, «вхідного» і «вихідного», які є середніми арифметичними оцінок п'яти «вхідних» і двох «вихідних» умов відповідно:

1. «Вхідні»:

- 1.1. Інституції (політичні, нормативно-правові та ділові умови);
 - 1.2. Людський капітал і дослідження (освіта; вища освіта; НДДКР);
 - 1.3. Інфраструктура (інформаційно-комунікаційний сектор; загальна інфраструктура; природна сталість);
 - 1.4. Досконалість ринку (кредитний ринок; інвестиційний ринок; торгівля, конкуренція та масштаби ринку);
 - 1.5. Досконалість бізнесу (суб'єкти розумової праці; поєднання інновацій; накопичення знань);
2. «Вихідні»:
- 2.1.
 - 2.2.Продуктування знань та технологій (створення, вплив та поширення знань);
 - 2.3. Творча праця (продуктування нематеріальних активів; творчі товари і послуги; творчість онлайн).

Із переліку приведених умов, оцінюваних при формуванні глобального індексу інновацій, усі піддані прямому впливу оподаткування. Далі приведено передові інструменти податкового стимулювання інноваційного розвитку економіки, застосовувані державами – лідерами рейтингу [8].

Так у Сполученому Королівстві (п'яте місце у рейтингу [8]) з початку нинішнього століття діє норма списання 150% витрат на НДДКР для малих і середніх підприємств і 125% таких витрат для великих підприємств [219, с. 36]. На думку автора, доцільне списання до 500% витрат усіх підприємств, які ведуть НДДКР із метою створення продукції наступних технологічних укладів. Запровадження такої норми в Україні сприятиме заохоченню перспективної інноваційної діяльності суб'єктів господарювання.

У США, які є світовим лідером корпоративних НДДКР (близько третини їх світового обсягу проводяться у США), з 1954 року застосовується податкове стимулювання у два основні способи: об'ємний дослідницький податковий кредит (зниження бази оподаткування чи суми податку до сплати

на законодавчо встановлений відсоток) та прирістний податковий кредит (зниження бази оподаткування чи суми податку до сплати пропорційно приросту витрат на інновації за певний законодавчо встановлений період) [219, с. 37]. Упровадження подібної норми в Україні призведе, шляхом сприяння оновленню технологічної бази економіки, до технологічного переоснащення як окремих суб'єктів підприємництва, секторів чи галузей, так і економіки України загалом.

Також у США надається податковий кредит до 3400\$ на купівлю гібридного транспортного засобу. Така пільга є частиною урядової програми стимулювання переходу до використання ефективних транспортних засобів у США – тих, які використовують два або більше різних джерел енергії для переміщення (найчастіше – гібридних електромобілів із електродвигуном (електродвигунами) та двигуном чи двигунами внутрішнього згорання. Тут об'єктами податкового стимулювання виступають усі етапи інноваційного процесу – від НДДКР до впровадження новинок і збуту [220, с. 44]. Запровадження подібного інструмента в Україні, за умови надання зазначеного податкового кредиту лише на купівлю автомобілів вітчизняного виробництва має наслідком активізацію прикладних НДДКР і якнайшвидше впровадження їх результатів, позитивні зміни в виробничій, енергетичній та інвестиційно-інноваційній компонентах економічної безпеки України.

Серед досвіду ДПРМ, доцільного до впровадження в Україні, з метою підвищення рівня економічної безпеки національної економіки, варто виділити перевірені практикою держав-членів ЄС засоби, підходи, методи, моделі та інструменти.

Далі приведено приклади ряду застосовуваних у податкових адміністраціях держав-членів ЄС інструментів, методів, моделей та підходів ДПРМ, описані наслідки їхнього впровадження до роботи фіскальних адміністрацій зазначених держав та способи запровадження їх аналогів до діяльності українських ОДВ та ОМС, зокрема ДПС, в контексті ДПРМ. Також означені найбільш імовірні, на думку автора, наслідки імплементації

зазначених інструментів, методів, моделей та підходів ДПРМ в українську практику для економічної безпеки національної економіки нашої держави.

В Ірландії – державі, система оподаткування якої посідає шосте місце у рейтингу «Doing Business» за розділом Paying Taxes [19], застосовується система оцінювання, аналізу та профілювання ризиків (Risk Evaluation Analysis and Profiling – «REAP»). Метою розробки даної системи було підвищення цінності даних, зібраних Ірландською податковою та митною адміністрацією для оцінювання ризиків. Рівень дотримання законодавства підвищується шляхом більш ефективної КПР, коли ресурси і зусилля підрозділів КПР концентруються на випадках із вищим рівнем ризику, а контакти з законослухняними ПП мінімізуються. Ця система основана на знаннях на основі правил і оцінювання, результати її роботи використовуються для управління програмами з дотримання законодавства. Вона аналізує надходження з основних податків, отримані дані зі внутрішніх систем, а також усю наявну пов'язану з кожним конкретним ПП інформацію з зовнішніх джерел. Це є цілісна система ризик-аналізу, на виході якої є відсортована за ризиками БД суб'єктів підприємницької діяльності. 2008 рік став першим роком, коли 60% ресурсів підрозділів КПР Ірландською податковою та митною адміністрацією було зосереджено на 20% підприємств, визначених найбільш ризиковими. Результати роботи системи «REAP» обнадіюють – намічається тенденція більш високих надходжень і зменшення кількості випадків невиконання податкових зобов'язань. Також є підвищення податкових надходжень від суб'єктів, повернутих із групи високого ризику.

Імплементація аналога розглянутої вище системи до діяльності українських ОДВ можлива шляхом упровадження до інформаційно-аналітичної системи «Податковий блок» ДПС програмного продукту «Ризик-аналіз», який на основі оцінювання надходжень з основних податків, даних зі внутрішніх систем (податкова, митна та статистична звітність), а також усієї наявної пов'язаної з кожним конкретним ПП інформації, отриманої з

зовнішніх джерел (переважно, з мережі Інтернет), у автоматизованому порядку, що виключає корупційний вплив суб'єктивного фактора, формує перелік ПП високого ризику, до яких першочергово мають застосовуватися контрольно-перевірочні заходи та на опрацювання яких, у першу чергу, спрямовуються ресурси підрозділів КПП ДПС.

Методика аналізу та зіставлення зазначеної внутрішньої та зовнішньої інформації є предметом окремого науково-практичного дослідження.

Впровадження зазначеного розглянутого вище інструменту до діяльності ДПС має сприяти оптимізації використання ресурсів підрозділів КПП цієї служби. Згадана оптимізація означає зниження адміністративного тиску на тих суб'єктів господарювання, які сумлінно дотримуються податкового законодавства.

Адміністративний тиск належить до факторів зниження економічної продуктивності, оскільки проведення перевірок відволікає персонал суб'єктів господарювання від основної їхньої економічно ефективної діяльності. Виходячи з зазначеного, автоматизована, знеособлена оптимізація використання ресурсів КПП позитивно впливає на рівень економічної безпеки національної економіки у трьох її складових:

- виробничій (знижуючи витрати суб'єктів господарювання, пов'язані з адміністративним тиском, підвищує загальну продуктивність економічної діяльності і сприяє, таким чином, зростанню обсягів та зниженню ресурсоемності ВВП);
- соціальній (знижуючи передумови корупційних діянь і сприяючи розкриттю корупційних злочинів, виключаючи суб'єктивний фактор);
- фінансовій (збільшуючи обсяги податкових надходжень за рахунок підвищення рівня виконання законослухняності суб'єктів господарювання в частині виконання ними податкових зобов'язань).

Система «APPLE» Агентства з доходів Італії – комплекс комп'ютерних програм, який виявляє можливих порушників податкового законодавства серед усіх платників податків – фізичних осіб (резидентів або

нерезидентів) старших 18 років, які мають податковий код. Варто зауважити, що державні службовці також є фізичними особами – платниками податків.

Виявлення відбувається шляхом зіставлення внутрішньої (дані податкової звітності) та зовнішньої (дані про наявність у власності автомобілів, літаків та інших транспортних засобів, переказів сум, які перевищують установлене відповідними нормативами значення) інформації і виявлення розбіжностей.

Система APPLE сприяла значним позитивним зрушенням у КІП Агентства з доходів Італії шляхом виявлення невідповідностей фінансової (в тому числі податкової) звітності реальному фінансовому стану ПП.

Аналогічно описаній вище системі «REAP», програмний продукт, подібний системі «APPLE», запроваджений у роботу інформаційно-аналітичної системи «Податковий блок» ДПС, шляхом автоматизованих, знеособлених оптимізації використання ресурсів КІП та виявлення корупційних ризиків серед державних службовців, може позитивно вплинути на рівень економічної безпеки України у таких її складових, як виробнича, соціальна та фінансова.

Шведська карта податкового розриву (Swedish Tax Gap Map). У 2007 році податковою службою Швеції були представлені нові оцінки податкового розриву (суми податкових зобов'язань, не сплачених через випадкові помилки у підготовці та поданні податкової звітності та сплаті податків, а також через навмисне приховування оподатковуваної діяльності та майна від державного обліку). Згідно з цими оцінками приблизно 133 мільярди шведських крон (еквівалент 404 млрд грн, згідно нинішнього офіційного курсу гривні щодо іноземних валют, встановленого НБУ [121]) у вигляді податкових надходжень втрачалось щороку через різні види шахрайства і помилки, допущені платниками податків. Це відповідає приблизно 5 відсоткам ВВП або 10 відсоткам річних податкових надходжень Королівства Швеція. Найбільша частина податкового розриву, 66 мільярдів шведських крон – відповідає 49,6 % (майже половині) загальних обсягів

податкового розриву, формувалася внаслідок тіньової, не задекларованої праці. Дві третини цієї праці належали до мікробізнесу (підприємств, на яких працює не більше п'яти осіб) [28]. У цьому дослідженні загальний рівень тіньового працевлаштування був визначений за допомогою невідповідності між доходами і споживанням домогосподарств у національних рахунках. Оцінений обсяг недоотриманих через нелегальну працю податків становить близько 115–120 мільярдів шведських крон (еквівалент 350 –365 млрд грн, згідно нинішнього офіційного курсу гривні щодо іноземних валют, встановленого НБУ [121]).

За допомогою різних мікрометодів, таких як результати перевірок, обстежень як покупців, так і продавців нелегальної праці, а також досліджень різних галузей підприємництва, було визначено обсяги нелегальної праці серед різних груп ПП. Таким чином було пояснено значну частину нелегальної праці. Карта податкового розриву побудована на даних за різні роки, тому вона є не миттєвим інформаційним зрізом, а, скоріше, набором поточних знань про податковий розрив [28].

В Україні може бути запроваджено аналог «Карти податкового розриву» або як окрема адміністрована підрозділом центрального апарату ДПС інформаційно-аналітична система, або як програмний комплекс, інтегрований до системи ДПС «Податковий блок». Назвемо зазначений програмний комплекс «Українська карта податкового розриву» (далі – УКПР). УКПР, опрацьовуючи інформацію щодо оподатковуваних діяльності та майна, отримувану з якнайширшого ряду джерел, має демонструвати приховувані від офіційного обліку види економічної діяльності.

Наприклад, одним із видів належної до оподаткування, згідно чинного законодавства України, економічної діяльності, є здача в оренду житлової нерухомості. Переважною більшістю суб'єктів зазначеного виду економічної діяльності законодавчі вимоги щодо оподаткування отриманих прибутків ігноруються. УКПР має регулярно аналізувати інформацію щодо динаміки оголошень про оренду нерухомості та цін зазначеної оренди. На підставі

проведеного аналізу має підтверджуватися доцільність внесення змін до законодавства в напрямі такого вдосконалення адміністрування ПДФО, яке сприятиме легалізації даного виду економічної діяльності та, як наслідок, його належному оподаткуванню.

Аналогічним чином УКПР має бути регулярно, в автоматичному режимі, аналізований доцільний, максимально можливо широкий спектр інформаційних потоків та джерел із метою підвищення ймовірності виявлення неоподатковуваної належним, відповідно до чинного законодавства, чином економічної діяльності.

У контексті використовуваного шведською податковою службою, для оцінювання загального рівня тіньового працевлаштування, методу зіставлення обсягів доходів і споживання домогосподарств у національних рахунках, доцільно запровадити відображення на офіційному сайті ДССУ реальних, а не штучно прирівняних між собою, обсягів доходів і споживання домогосподарств.

Для запровадження в Україні такого інструмента, як УКПР, доцільними є:

- створення повноцінного науково-методичного забезпечення діяльності з виявлення, опису та збереження інформації щодо факторів податкового розриву – порушень законодавства чи його вад;
- введення в дію НПА, які належним чином регламентують організаційне, кадрове, фінансове та методичне забезпечення діяльності УКПР;

Запровадження УКПР в Україні, на думку автора, має призвести до:

- підвищення рівня виконання податкового законодавства, а отже до підвищення рівня фінансової складової економічної безпеки України через підвищення обсягів податкових надходжень;
- підвищення рівня економічної безпеки України через зростання поінформованості ОДВ про види та обсяги економічної діяльності в Україні, що означає підвищення якості управління цією діяльністю.

«Національна база даних ризиків» – комп’ютеризований інструмент запису і врахування ПР. Ризики до цієї бази може вносити кожен співробітник-податківець Голландської адміністрації з податків та мита (Dutch Tax and Customs Administration). Кожен запис має структуру, де є наступна інформація:

- назва ризику;
- характер ризику;
- опис ризику;
- пов’язане з ризиком законодавство;
- джерело, з якого службовцю стало відомо про ризик;
- наявність ознак частого повторення цього ризику;
- сектор, у якому виявлений ризик;
- імовірність і фінансове значення ризику;
- способи найкращого виявлення та найкращого покриття ризику.

Ця БД полегшує роботу службовцям Голландської адміністрації з податків та мита, сприяючи чіткій класифікації та відпрацюванню засобів роботи з ризиками: їх виявлення, оцінювання, опрацювання та попередження.

В Україні до 2010 року функціонував аналог Національної бази даних ризиків. Від роботи у податковій службі даної системи відмовились через її громіздкість і через її орієнтацію на порушення, а не на ризики. Не варто відмовлятися від інструмента, який себе добре зарекомендував у Нідерландах, натомість слід проаналізувати причини неефективної його роботи в Україні та усунути їх.

Запровадження повноцінного аналога голландської Національної бази даних ризиків до діяльності українського відомства державних доходів і зборів (шляхом створення БД, у якій зберігається аналогічним чином структурована інформація про всі ПР, відкриття доступу кожного службовця ДПС до цієї БД) означає початок системного централізованого проведення першого етапу ДПРМ.

Позитивний вплив впровадження аналога голландської «Національної бази даних ризиків» на стан та динаміку економічної безпеки України має бути значним, оскільки ведення зазначеної БД є першим і ключовим етапом ДПРМ. Внаслідок такого запровадження ОДВ (як виконавчої, так і законодавчої, судової) та ОМС отримають чітку картину щодо характеру наявних ПР та інструкції щодо їх опрацювання і, що значно важливіше – попередження.

Створення та постійний розвиток, оновлення інструктивного матеріалу щодо попередження різного роду ПР, які мають бути внесеними до Національної бази даних ризиків, є актуальним науково-практичним завданням.

«Категорія уваги» – система оцінки рівня законослухняності та фіскальної значущості суб'єкта господарювання у **Королівстві Нідерланди**. Результатом роботи цієї системи є двовимірна матриця, у якій ПП упорядковані за фіскальним ризиком (горизонтальна вісь) та фіскальною важливістю (вертикальна вісь). Фіскальний ризик розраховується за 13 критеріями:

- чи розглянутий суб'єкт господарювання є новим підприємством;
- сектор ризику;
- складність оподаткування, пов'язана з кількістю компаній в організації;
- податкова поведінка (декларування та сплата ППП);
- регулярність подання декларацій для всіх податків за останні дванадцять місяців;
- сплачені за останній календарний рік податки;
- додаткова виплата ПДВ в останньому календарному році;
- якість адміністрування;
- основні матеріальні виправлення податкової декларації протягом останніх п'яти років;
- фінансово-технічні виправлення за останні п'ять років;

- дані щодо шахрайств, вчинених даним суб'єктом господарювання;
- регулярність сплати;
- результати попередньої консультації.

Розрахунок фіскального ризику та фіскальної важливості цілком автоматизований і базується на даних податкових декларацій та іншій інформації, якою володіє податкова служба. Зазначена матриця оновлюється двічі на рік [3].

Підходи, частково аналогічні використуванню у системі «Категорія уваги», використувані нині у діяльності ДПС, розглянуті вище, у підрозділі 1.3. Попри те, що в Україні відбувається розподіл ПП за ознаками високого, середнього та незначного ступенів ризику для ризик-орієнтованого формування ПГ КНР, до зазначеної матриці розподілу суб'єктів господарської діяльності слід додати ще два виміри: фіскальна важливість та сприйняття ризику суб'єктом підприємництва.

Вплив системи автоматизованого формування тривимірної матриці суб'єктів підприємницької діяльності для КНР на показники економічної безпеки національної економіки України має бути відповідним впливу аналогів систем «REAP» та «APPLE»: підвищення загального рівня економічної безпеки України через покращення її виробничого, соціального та фінансового складників.

Серед упроваджених методів ДПРМ варто відзначити оновлені **вимоги до суб'єктів господарювання у США**, що вводяться Законом Сарбейнса-Оксі від 2002 р. і полягають у вдосконаленні внутрішнього контролю та фінансової звітності:

- Встановлено правила, що вимагають щорічного звіту, який вимагається відповідно до розділу 13 (а) або 15 (d) Закону про біржу 1934 р., зі звітом про внутрішній контроль, який:
 - відображає створені та підтримувані керівництвом належну структуру внутрішнього контролю та процедур фінансової звітності;

- містить оцінку, станом на кінець року, ефективності структури внутрішнього контролю та процедур фінансової звітності емітента.
- Стосовно оцінювання внутрішнього контролю, кожна зареєстрована державна бухгалтерська фірма, яка готує або видає аудиторський звіт для емітента, має засвідчити та звітувати про оцінку, зроблену керівництвом емітента.
- Установлено відповідальність керівництва суб'єктів господарювання щодо створення та підтримки адекватної структури внутрішнього контролю та процедур фінансової звітності.

Належно досліджений та адаптований до українських реалій імplementований досвід США може сприяти поліпшенню стану внутрішньої фінансової та облікової впорядкованості суб'єктів підприємництва, що, у свою чергу, сприяє підвищенню ефективності їхньої господарської діяльності. Зазначене підвищення ефективності господарської діяльності на макрорівні має сприяти відповідному поліпшенню макроекономічних показників.

Новітньому досвіду управління операційними ПР присвячено **посібник «Managing operational tax risk» [13] компанії Ernst&Young** – одного зі світових лідерів у сфері страхування, оподаткування, операцій та консультування.

У зазначеному посібнику стверджується, що операційні ПР обумовлені низкою дуже складних чинників, а для управління цими ПР необхідні проактивні процеси. Загалом, ці фактори включають:

- Складності доступу до даних (як реальних, так і прогнозованих) з іноземних юрисдикцій, більшість із яких може надаватися виключно фінансовими працівниками, що використовують різні програмні пакети.
- Необхідність високих рівнів підтримки податкового обліку.
- Необхідність ефективного управління трансфертним ціноутворенням.

До новітніх інструментів трансформування та пом'якшення ПР, виділених компанією Ernst & Young, згідно [13, pp. 12 – 30], належать такі вісім основних компонентів, які складають основу для управління операційними ПР:

1. Встановлення та підтримка податкової політики.

Надійна система оподаткування починається з наявності чіткої податкової стратегії та підтримки усім штатом компанії політики, яку схвалює та підтримує рада директорів. Необхідно мати сильне податкове управління, а також ефективну структуру управління ПР.

2. Підвищення ефективності управління.

У світлі таких змін, компанії повинні розглядати питання про перегляд податкових та фінансових ролевих описів, щоби включити відповідальність посадових осіб за цілісність та якість даних.

3. Глобальна організація підприємницької діяльності. Важливо орієнтувати організацію підприємства на глобальній основі. Підприємства повинні створювати посади, відповідальні за забезпечення видимості/прозорості в межах окремих функцій у глобальному масштабі. Це особливо важливо у сфері вдосконалення узгодження між фінансовими та податковими цілями, що може забезпечити кращі результати для оподаткування.

Непрямі податки, податковий облік, а також дотримання та звітність мають управлятися глобально. Створення спільних податкових сервісних центрів може бути надзвичайно ефективним, якщо вони сприяють покращеній координації між фінансовими та податковими командами щодо якості внутрішніх даних суб'єкта господарської діяльності.

4. Набір і збереження найкращого персоналу. Найкращі фахівці з оподаткування сьогодні думають динамічніше, опрацьовуючи інші бізнес-функції та зосереджують увагу на постійному вдосконаленні ключових процесів, які повністю оподатковуються або розподіляються, з фінансовими кадрами. Компанії, які використовують спільні сервісні центри, повинні

ретельно розробляти заходи, результати, зрушення та технології, щоб отримати максимальну користь, а податковий персонал повинен мати навички, щоби широко та ефективно координувати роботу з зовнішніми зацікавленими сторонами, як у державному, так і в приватному секторі.

5. Впровадження, моніторинг та постійне оновлення податкових процесів і контролю. Створення глобальних стандартів та інтеграції процесів – це наступний крок для підвищення ефективності загалом та глобального управління операційними ПР. Найбільш успішні підприємства створюють механізми інституціоналізації процесів та контролю через весь податковий життєвий цикл та різні бізнес-функції. Це означає встановлення глобальних стандартів підготовки офіційних рахунків, включаючи передбачені законодавством податкові зобов'язання. Необхідний моніторинг ключових факторів ефективної податкової ставки, податків та ризиків, що спрощує звітність. Успішні підприємства займаються безперервним вдосконаленням.

6. Покращення якості даних. Детальні, якісні дані мають вирішальне значення для успішного зменшення операційних ПР. Успішні підприємства створюють ефективну стратегію управління даними, використовуючи рамки податкової технології для підтримки всього податкового життєвого циклу. У деяких випадках системи даних можуть бути краще спроектовані або об'єднані. У багатьох випадках спеціальні сховища даних можуть розглядатися для підтримки податкового планування та перевірок. Усі компанії повинні прагнути до покращення збору, зберігання та опрацювання даних.

7. Впровадження раціональної технології. Компанії, які хочуть успішно знизити операційні ПР, повинні мати чітко визначену стратегію інвестування та розгортання так званої «податкової технології» – послідовності дій з оптимізації адміністрування податків підприємством. Вони повинні розробити дорожню карту «податкової технології» та намагатися використати існуючі технологічні інвестиції та інфраструктуру своєї організації. Вони повинні замінити консолідацію електронних таблиць

та робочий процес на основі електронної пошти за допомогою провідних податкових технологій, включаючи глобальні податкові інструменти та механізми визначення непрямих податків. Вони повинні вдосконалювати використання інструментів управління робочими процесами, щоби покращити глобальну видимість, підзвітність та доступність контенту.

8. Аналіз відповідності вимог до звітності сьогоdnішнім потребам. Компанії повинні оцінювати, як сьогодні нормативно регулюються всі облікові та звітні зобов'язання, в тому числі, чи відповідають вони бажаним бізнес-результатам, експлуатаційній здатності, конкурентоспроможності витрат, довірі зацікавлених сторін та податковій вартості. Компанії повинні оцінювати операційні елементи ефективності, контролю та вартості, які можуть часто конфліктувати, але повинні бути збалансовані для досягнення мети – формування оптимальної моделі діяльності підприємства. Компанії повинні ретельно планувати будь-який перехід, усвідомлюючи постійно змінювані вимоги до звітності та зважаючи на них.

Запровадження зазначених вище правил до діяльності українських суб'єктів господарювання вплине позитивно як на стан, так і на динаміку економічної безпеки України шляхом підвищення загальної ефективності господарської діяльності підприємств. Зазначене підвищення ефективності господарської діяльності одним із наслідків має таке покращення макроекономічних показників, яке полягає у зниженні ресурсоемності ВВП нашої країни та зростання його обсягів.

Цікаві підходи і методи **ДПРМ Австралійського Податкового Офісу** (далі – АПО) приведені на сайті цієї організації [29].

На сайті АПО зазначено, що управління ПР має бути частиною належного корпоративного управління. Наявність та перевірка системи внутрішнього контролю податків є невід'ємною частиною протоколів оцінки ризиків, які використовують податкові органи.

У посібнику АПО [29] визначено принципи відповідальності на рівні ради та на рівні керівництва, а також приклади доказів, які суб'єкти

господарювання можуть надавати, щоб продемонструвати розробку та операційну ефективність своєї системи контролю за ПР.

Зокрема, для директорів компаній, як осіб, які мають ряд обов'язків для управління ПР та управління компанією, зазначено:

- наявність сильної системи податкового контролю в компанії дає впевненість у тому, що ПР є керованими менеджментом компанії;
- незважаючи на адаптований до кожного клієнта підхід, початкові зони уваги на управлінні ПР узгоджені з чотирма ключовими цілями «обґрунтованої довіри»:
 - розуміння структури податкового управління підприємства;
 - виявлення ризиків ринку;
 - розуміння значних та нових транзакцій;
 - глибоке розуміння причин відмінностей податкового та бухгалтерського обліку;
- можливе використання підходу "трьох ліній оборони" щодо ПР:
 - 1 лінія: власники ризиків або управління компанії;
 - 2 лінія: управління ризиками або функція дотримання законодавства, яка розглядає виклики діяльності та рішень;
 - 3 лінія: комітети, ради та незалежні функції забезпечення.

Для осіб, які мають ряд обов'язків для управління ПР зокрема та управління компанією загалом, зазначено:

Роль Ради полягає в нагляді та моніторингу, включаючи забезпечення ефективних процесів управління та відповідних рамок управління ризиками, щоб забезпечити відповідність чинному законодавству.

Керування повсякденним контролем та процесами для забезпечення дотримання податкових зобов'язань не є справою керівництва, але все одно належить до його відповідальності.

Рада директорів або уповноважений орган управління компанії повинні контролювати систему внутрішнього контролю, яка дає вказівки

щодо того, як усі ризики, включаючи ПР, визначаються, виявляються та управляються.

На додаток до наявності ефективних заходів для управління ідентифікованими ПР компанії (про що свідчить формалізована політика та процедури суб'єкта господарювання), керівництво повинне мати змогу продемонструвати, що ці заходи для корпоративного управління ідентифікованими ПР ефективно працювали протягом відповідного періоду. Це може бути частиною процедури вимірювання та демонстрації ефективності всіх ключових елементів корпоративного управління.

АПО має намір застосувати доказовий підхід до оцінки податкового управління. Є очікування, що директори будуть володіти загальним розумінням внутрішнього контролю, функцій нагляду ради та різних пунктів комунікації, де контролюються результати перевірок.

У ряді випадків, коли корпорація здійснює злочин у сфері оподаткування, особа, яка бере участь в управлінні корпорацією, може вважатися такою, що вчинила податковий злочин і може бути відповідно покараною.

Імплементация описаного вище австралійського інструментарію ДПРМ до податкової системи України дозволить, аналогічно імплементации розглянутого у цьому підрозділі американського інструментарію, підвищити ефективність господарської діяльності суб'єктів підприємництва у два способи: шляхом оптимізації використання бізнес-ресурсів кожним суб'єктом господарювання; шляхом загострення конкурентної боротьби суб'єктів підприємництва, ефективність господарської діяльності яких підвищується.

Висновки. Серед дослідженого досвіду податкового стимулювання інноваційної діяльності, доцільними до упровадження в Україні є інструменти, перевірені практикою держав, що належать до десятки лідерів рейтингу за інноваційним індексом – США та Сполученого Королівства. Інструментом заохочення підприємців до НДДКР є зниження або бази, або

ставки оподаткування суб'єктів НДДКР. Інструментом комплексного інноваційного розвитку економіки є «податкові кредити» на придбання високотехнологічних екологічних товарів українського виробництва.

Серед досвіду, доцільного до впровадження в Україні, варто виділити перевірені практикою країн Європейського Союзу засоби ДПРМ. Новітні рекомендації щодо управління ПР, зокрема американські та австралійські настанови для підприємців, полягають у рекомендаціях посилювати внутрішній контроль документування та інших бізнес-процесів.

Проаналізувавши розглянуті вище засоби ДПРМ, використовувані фіскальними органами країн ЄС, можна розподілити їх наступним чином. Системи «REAP», «Категорія Уваги», та «APPLE» – сприяють підвищенню ефективності КПП шляхом розподілу суб'єктів підприємницької діяльності за категоріями уваги. «Карта податкового розриву» демонструє вплив широкого ряду факторів інституційного середовища на сплату податків до бюджету. «Національна база ризиків» є інструментом, який охоплює найбільш широкий спектр ПР. Австралійські та американські рекомендації з підвищення ефективності внутрішніх контролю та організації суб'єктів господарювання при імплементації в Україні сприятимуть підвищенню ефективності господарської діяльності українських підприємств.

В Україні доцільними є розробка та запуск, у складі аналітичної системи «Податковий блок», аналогу італійської системи «APPLE», який би відслідковував суб'єктів, які можуть порушувати податкове законодавство. Таке виявлення здійснюється через аналіз інформації про купівлю транспортних засобів, житла, вартість яких перевищує порогове значення, а також внесення на банківський рахунок чи грошові перекази кількості коштів, яка перевищує порогове значення. Робота даної системи допоможе виявити в Україні суб'єктів оподаткування, що, декларуючи незначні доходи, витрачають значні суми коштів на розкішні покупки.

Доцільним є розширення функціональності інформаційної системи «Податковий блок» із застосуванням підходів і принципів, аналогічних

застосованим у Шведській карті податкового розриву [28] і застосування її не лише для покращення КПР ДПС, але і для спрямування та посилення політичного, законодавчого та економічного впливів на підвищення обсягів, повноти та своєчасності надходження податків до бюджету.

Одним із найважливіших напрямів зміцнення економічної безпеки України через розвиток ДПРМ сьогодні є підвищення ефективності КПР. Важливим чинником підвищення зазначеної ефективності є формування особистої зацікавленості службовців підрозділів КПР в успішності їхньої діяльності шляхом нормативного закріплення розмірів премій зазначених службовців як чітко встановленого відсотка від узгоджених донарахованих за результатами КПР сум податкових зобов'язань.

3.2. Удосконалення інструментарію державного податкового ризик-менеджменту та податкового стимулювання інноваційного розвитку економіки

У контексті запровадження Ризик-орієнтованої системи адміністрування податків (РОСАП) варто відзначити позитивні зміни в ході реалізації «Проекту модернізації державної податкової служби – 1» (ПМДПС) [83, 147, 165]. Завдання ПМДПС 2001 – 2012 років належали до реформування системи оподаткування, одним із пріоритетних завдань інституційного розвитку системи державного управління.

У межах ПМДПС опрацьовувалися такі компоненти: управління упровадженням проекту, підзвітність громадськості; вдосконалення процесів адміністрування податків; вдосконалення податкового законодавства; вдосконалення системи обслуговування платників податків; створення інтегрованої інформаційної системи; структурне та функціональне реформування податкових органів; підготовка персоналу податкових органів.

Складовими ПМДПС було впровадження автоматизованих систем (далі – АС) «Податковий блок», «Управління документами», «Електронна картка» та електронний сервіс «Електронний кабінет платника податків».

Основними індикаторами, за якими оцінювалася якість упровадження ПМДПС, є базові ключові показники діяльності, планові і контрольні значення, визначені Міжнародним банком реконструкції та розвитку як обов'язкові до відстеження показники [165, с. 3]:

- «Добровільності виконання податкових зобов'язань» (ДВЗ);
- «Витрат на виконання податкового законодавства»;
- «Ймовірності виявлення випадків ухилення від сплати податків»;
- «Якості функціонування ДПС»;
- «Ділової активності»;
- «Доброчесності платників податків»

Показники, зазначені вище, розраховувалися Іноземним підприємством «ГФК ЮКРЕЙН» наступним чином [165]:

1. Показник ДВЗ розраховано за результатами опитування платників податків як відсоток відповідей «оптимальний» на питання «Візьміть до уваги всі податки і збори, які сплачує Ваше підприємство. На Вашу думку, яким є чинний рівень податкового навантаження Вашого підприємства порівняно до оптимального (прийняттого для Вашого підприємства)?». База для розрахунку – всі відповіді за винятком «важко сказати» [165, с. 6]. Даний показник характеризує суб'єктивне сприйняття суб'єктами господарювання оптимальності рівня податкового навантаження.

2. Показник витрат на виконання податкового законодавства розраховано за результатами опитування платників податків як просте середнє арифметичне часток відповідей «ні» на питання «Чи вважаєте Ви обтяжливими витрати на (1) ведення податкового обліку, (2) подання податкової звітності, (3) взаємодію з податковими органами?» [165, с. 7]. Даний показник характеризує суб'єктивне сприйняття суб'єктами господарювання їхніх витрат на взаємодію з податковими органами.

3. Показник імовірності виявлення випадків ухилення від сплати податків розраховано як різницю часток відповідей платників «висока» і «низька» на питання: «Як Ви оцінюєте спроможність податкових органів виявляти ухиляння від сплати податків?» [165, с. 7]. Характеризує сприйняття ризику покарання при порушенні податкового законодавства.

4. Показник якості функціонування ДПС при адмініструванні податків та наданні послуг платникам розраховано як середнє значення частки відповідей «так» на запитання «Чи можливо досягнути однозначного тлумачення податкового законодавства завдяки роз'ясненням та консультаціям податкових органів?», «Чи вважаєте Ви дії працівників податкових органів (1) компетентними, (2) доброчесними, (3) неупередженими, (4) прозорими». Частку відповідей «так» на запитання «Чи можливо досягнути однозначного тлумачення податкового законодавства завдяки роз'ясненням та консультаціям податкових органів?» розраховано до бази всіх відповідей, включно з відповідями «не знаю, важко сказати». Частки відповідей «так» на інші запитання розраховано до бази відповідей за винятком відповідей «не знаю, важко сказати» [165, с. 7]. Цей показник характеризує сприйняття платниками професіоналізму службовців ДПС.

5. Показник ділової активності характеризує сприйняття якості середовища для підприємництва в Україні і розраховується як різниця між питомою вагою опитаних платників, що розширили свій бізнес, та питомою вагою платників податків, які його згорнули, згідно відповіді на питання «Скажіть, будь ласка, за останні 12 місяці ваш бізнес: (1) розширювався, (2) залишався на стабільному рівні, (3) згортався, (4) важко сказати?» [165, с. 7].

6. Показник доброчесності платників податків визначено за результатами їх відповідей на запитання: «За останні 12 місяців яким чином змінився вплив податкового законодавства та дій податкових органів на Ваш бізнес: (1) став більшим позитивним для бізнесу, (2) не змінився, (3) став менш позитивним для бізнесу». Значення показника розраховується як різниця між питомою вагою респондентів, що відповіли «стало більш

позитивним для бізнесу» та тими, хто вважає, «що стало менш позитивним для бізнесу» [165, с. 7]. Показник характеризує сприйняття динаміки якості середовища для ведення бізнесу в Україні.

Як показали оцінки якості ДПРМ, приведені у підрозділі 2.3, ПМДПС сприяв позитивній динаміці якості ДПРМ в Україні. Такий висновок можна зробити з аналізу рис. 2.11, на якому графічно зображено динаміку якості ДПРМ: саме у період 2000 – 2011 років, який відповідає стабільній позитивній зазначеній динаміці, і впроваджувалася РОСАП.

Розвитку інформаційно-аналітичного забезпечення адміністрування податків в Україні сприяло впровадження 2013 р. в експлуатацію інтегрованої системи «Податковий блок», яка замінила автоматизовані системи різних рівнів і стала основою розвитку сучасної інформаційної інфраструктури ДПС. Зазначену систему побудовано за принципом централізованого накопичення, обробки та систематизації даних із наданням доступу службовцям ДПС, у межах їх функціональних обов'язків [101, с. 79].

У структурі інформаційної системи «Податковий блок» виділяються п'ять підсистем, одна – адміністративна та чотири функціональних:

1) «Адміністрування системи» (адміністрування користувачів системи та надання їм повноважень щодо доступу до інформаційних ресурсів та їх редагування, адміністрування системи в частині обліку персоналу й адміністрування безпеки);

2) «Реєстрація платників податків» (облік ПП);

3) «Обробка податкової звітності та платежів» (приймання, реєстрація, обробка, перевірка та перегляд податкової звітності; підготовка до обробки інформації, що надходить від органів ДКСУ);

4) «Облік платежів» (систематичний облік та відображення у картках особових рахунків ПП даних щодо стану розрахунків ПП із бюджетом);

5) «Податковий аудит» (використання підрозділами КІР).

Перевагами системи «Податковий блок» є інтегрованість; оперативна доступність усього обсягу податкової інформації для аналізу, зокрема ризик-

орієнтованого; можливості доповнення функціональних підсистем шляхом створення, доповнення та розвитку відповідного програмного забезпечення.

У контексті ДПРМ доцільно розглянути функції підсистеми «Податковий аудит»: формування в автоматичному режимі переліку платників податків для включення до ПП проведення документальних перевірок ПП; формування інформаційної довідки щодо діяльності ПП, які включаються до плану-графіка перевірок; затвердження плану-графіка. До резервів підвищення ефективності підсистеми «Податковий аудит» належать розробка та впровадження до її програмних комплексів програмних продуктів з управління ПР, аналогічних розглянутим у підрозділі 3.1.

Рекомендації з розвитку інструментарію ДПРМ містить Кінцевий звіт Наглядової ради з питань реалізації Проекту модернізації Державної податкової служби України – 1 (далі – НР) [83]. Завданням НР, підзвітної КМУ, було забезпечення незалежної оцінки стану реалізації ПМДПС щодо створення ефективної, дієвої, прозорої та неупередженої системи функціонування ДПС; побудови відносин ДПС з суспільством на засадах добровільного дотримання ПП податкового законодавства.

Оцінка НР щодо якості впровадження цього проекту є такою:

У цілому ДПС іще не вдалося трансформувати податкову систему до сучасної, ефективної, дієвої, прозорої та неупередженої. Додаткові зусилля слід докласти для зміни організаційної культури цього ОДВ, що має служити підґрунтям для формування настроїв добровільного дотримання податкового законодавства. Кроки для подальшої зміни організаційної культури ДПС, приведено в рекомендаціях НР, які мають широкий спектр застосування: від пропозицій щодо оновлення законодавства, просуванню яких ДПС може посприяти у формі надання пропозицій МФУ, до незначних рекомендацій з адміністративних питань, пов'язаних із управлінням проектом модернізації.

До кінця весни 2012 року НР підготувала 16 звітів, які містять більше 80 рекомендацій. Зазначені звіти, як правило, готувалися під час місій, перекладалися українською мовою і представлялися на підсумкових

зустрічах із вищим керівництвом податкових органів України. Зазвичай, принаймні за частиною рекомендацій НР вживалися негайні заходи. Практично повний перелік рекомендації НР міститься у додатку до звіту [83].

До основного висновку своєї діяльності НР відносить наступне:

Модернізація податкової системи України може бути оцінена за наступними трьома напрямками:

- впровадження інформаційних адміністративних систем;
- організаційні зміни і розвиток кадрових ресурсів;
- створення чесної та неупередженої культури податкової служби.

За зазначеними напрямками НР зазначає:

– впровадження інформаційних систем для ДПС почалося лише у невеликій кількості пілотних інспекцій, що характеризується позитивно, оскільки, згідно досвіду НР, розгортання зазначених систем на загальнонаціональному рівні займає принаймні ще кілька років;

– щодо організаційних змін та розвитку кадрових ресурсів: хоча керівництво на центральному та обласному рівнях і демонструє активну участь, рівень обізнаності ще низький, а планування лише тільки почалося, отже діяльність за цим напрямом потребує значного пришвидшення;

– щодо створення чесної та неупередженої культури податкової служби: НР бачить зовсім незначні покращення, адже єдиною турботою керівництва держави є лише збирання достатньої кількості податків, незважаючи на те, яку ціну заплатить за це країна в майбутньому, із відсутністю усвідомлення тієї шкоди, яку завдають директивно-плановий підхід до збирання податків та способ, у який цей підхід застосовується.

Рекомендації НР, надані керівництву ДПС [83], досі, на думку автора, актуальні, застосування яких має сприяти зміцненню економічної безпеки України шляхом розвитку ДПРМ, приведені далі:

1. Відмова від використання планів за доходами, як від ґрунту для корупції. Зазначені плани провокують контрпродуктивну практику відмов у законному відшкодуванні ПДВ; маніпулювання з перенесеннями збитків на

майбутні періоди та вимагання передоплати ППП за один або кілька наступних років. Така практика шкідлива для української економіки і має бути якнайшвидше припинена. Плани за доходами мають бути замінені щорічними розрахунками, що ґрунтуються на ставках та інших інструментах податкової системи, незалежній статистиці та подіях в економіці, як це практикується в усіх сучасних світових економіках. Виконання даної рекомендації призведе до зниження рівня корупції в органах ДПС, що сприяє підвищенню індексів якості ДПРМ і економічної безпеки України.

2. Хоча ПКУ, запроваджений 2011 року, ситуацію поліпшив, закон усе ще залишає місце для самовільних рішень службовців ДПС, що є ґрунтом для корупції та зловживань. НР рекомендує обов'язкове опублікування усіх тлумачень закону за конкретними випадками на всіх організаційних рівнях ДПС, за необхідності, анонімно. Виконання даної рекомендації також має призвести до зниження рівня корупції в органах ДПС, що сприятиме підвищенню індексів якості ДПРМ і економічної безпеки України.

3. Необхідною є справедлива, неупереджена та чесна практика аполітичного застосування податкових законів. Представники ПП відзначали, що не вважають ДПС аполітичною чесною організацією. Рекомендація НР: законодавча заборона пропонувати будь-що цінне службовцям ДПС, а службовцям – приймати будь-що цінне, а для формування законодавчої обізнаності – проведення навчань та інформаційних кампаній. Виконання даної рекомендації призведе до зниження рівня корупції та інших правопорушень, що сприяє підвищенню обсягів податкових надходжень і зміцненню економічної безпеки України.

4. Заходи, спрямовані проти шахрайства, повинні ґрунтуватися виключно на аналізі ризиків, ні в якому разі не шкодячи добросовісним ПП. Виконання даної рекомендації має сприяти зміцненню економічної безпеки України шляхом розвитку ДПРМ через удосконалення попередження ПР.

5. Розмір тіньової економіки є серйозною проблемою для ДПС. Багато ПП не зареєстровані у податкових органах або приховують частину своїх

прибутків. У цьому контексті важливо здійснювати ретельний моніторинг динаміки чисельності ПП та шукати пояснення змінам у кількості реєстрацій для різних податкових цілей. Доцільно досліджувати причини зменшення кількості платників ПДФО та вживати заходів щодо зниження переходу до тіньового сектору економіки. Також, із метою спрощення адміністрування ПДФО, рекомендовано об'єднати відрахування ПДФО та внески на соціальне забезпечення: платежі мають здійснюватися щомісячно з використанням єдиного загального звітнього документа. Таке комплексне зниження рівня ТЕ, як показують економіко-математичні моделі, приведені у підрозділі 2.1, має прямо підвищити інтегральний індекс економічної безпеки України.

7. ПП скаржаться на відсутність механізму пояснення положень ПКУ, через що мають сумніви щодо своїх зобов'язань і їм важко обчислити податкові наслідки своєї господарської діяльності. Має місце реальна необхідність роз'яснення ДПС податкових наслідків планованих ділових операцій. ДПС має збільшити кількість і якість роз'яснень, які є її офіційною позицією. Такі роз'яснення мають бути обов'язковими для дотримання державними службовцями, а ДПС повинна створити доступну для всіх ПП вичерпну базу даних із усіма роз'ясненнями з податкових питань. Автоматизоване надання зазначених роз'яснень підвищує прогнозованість і ефективність господарської діяльності, а також обсяги податкових надходжень, що сприяє зміцненню економічної безпеки України.

8. Через неухильне збільшення кількості апеляцій на розрахунки й інші рішення ДПС із податкових питань (для відстрочення сплати податків), потрібно внести зміни до податкового законодавства, щоби запобігти поданню таких апеляцій: закон не повинен ані спонукати ПП подавати апеляції, ані знеохочувати їх робити це. Попередження подання апеляцій із метою відстрочення сплати податків сприяє підвищенню індексу економічної безпеки України через зростання рівня своєчасності сплати податків.

9. Хоча низка процесів уже закладена у новому програмному забезпеченні, залишаються завдання з його тестування, пілотного

випробування, налагодження та впровадження. Загальнонаціональне розгортання нової інформаційної системи ДПС займає кілька років і має величезні кадрові наслідки: значне зменшення кількості робочих місць. Такою, але дещо меншою, буде потреба у більш професійних фахівцях ДПС. Необхідні перенавчання та працевлаштування звільнених працівників. Рекомендація: запланувати і передбачити фінансування комплексу заходів у сфері інформаційних технологій, організаційного розвитку та кадрових ресурсів: їх навчання та працевлаштування. Виконання даної рекомендації сприятиме зростанню соціального субіндексу економічної безпеки України.

11. Після запуску нових систем важливими є їх експлуатація, та підтримка. Для цього має бути створено спеціальний підрозділ ДПС. Як показує досвід, щорічно потребуватиметься фінансування близько 30 % від початкової інвестиції. Рекомендовано передбачити фінансування завдань із експлуатації та функціональної) підтримки нових систем.

12. Із закінченням першого етапу ПМДПС цей процес не завершений. НР зауважує необхідність якнайшвидших розробки та затвердження заходів по продовженню цієї роботи. Рекомендовано збереження фахівців із модернізації податкової служби, які за період виконання першої фази ПМДПС здобули значний корисний відповідний досвід. Виконання даної рекомендації сприятиме зміцненню економічної безпеки України шляхом залучення зазначених фахівців до подальшого розвитку ДПРМ.

13. Виявлення ДПС причини зниження рівня ДВПЗ серед ВПП і розробка плану заходів для відновлення довіри до адміністрування податків та сприяння добровільному виконанню податкового законодавства.

14. Врахування ДПС, при аналізі статистичної інформації, всіх доречних факторів і здійснення максимально реалістичного аналізу.

15. Проведення безперервних опитувань серед ПП. Корисніше повторно провести одне й те саме дослідження через певний період часу, аніж спеціальні дослідження з різних питань. Доцільним є об'єднання ДПС та Асоціації платників податків України на певному наборі ключових питань,

цікавих для обох організацій. При цьому опитування ПП може проводитися незалежними організаціями на договірній основі. Застосування даної рекомендації сприятиме розвитку ДПРМ (виявлення, оцінювання ПР).

16. Проведення для ДПС незалежним органом опитувань усього персоналу з метою визначення рівня його знань та усвідомлення концепцій, завдань і планів модернізації. Це слугуватиме меті створення бази знань держслужбовців та сприятиме визначенню подальших заходів у цьому напрямі. Застосування даної рекомендації сприятиме зміцненню економічної безпеки України через формування бази знань для розвитку ДПРМ.

17. Подання декларацій із ППП на річній основі та базування щомісячних авансових платежів ППП на задекларованому прибутку минулого року. Застосування даної рекомендації сприятиме зміцненню економічної безпеки України шляхом стабілізації надходжень із ППП.

18. Серйозні заходи ДПС з метою перегляду чинного законодавства стосовно прав та обов'язків як органів ДПС, так і ПП, приділяючи особливу увагу питанням КПР та управління податковою заборгованістю, а також питанням захисту прав ПП. Ідеальним результатом є отримання цілісного, сучасного закону про податкову службу (або розділу ПКУ), який містить чіткі та зрозумілі правила КПР та адміністрування податків, викладені в одному документі. Застосування даної рекомендації сприятиме зміцненню економічної безпеки України шляхом: зниження рівня корупції при КПР; підвищення ефективності КПР; підвищення обсягів податкових надходжень.

19. Створення дієвої системи нормотворчості, проведення роз'яснень щодо застосування нових ЗУ заздалегідь до початку дії НПА. Застосування даної рекомендації сприятиме зміцненню економічної безпеки України шляхом підвищення рівня законності в оподаткуванні.

20. Розробка ДПС нової організаційної структури, зі впровадженням та розвитком ІАС «Податковий блок».

21. Розробка довгострокових планів укомплектування штату та програм перепідготовки надлишкового кадрового складу.

22. Продовження виконання таких **кадрових** завдань, як: обчислення чисельності персоналу в кожному підрозділі ДПС і визначення сфери необхідних їм повноважень; визначення потенціалу для перепідготовки кадрового складу для виконання нових обов'язків; планування перепідготовки кадрового складу та його навчання; визначення потреби в перерозподілі персоналу між органами ДПС; розробка плану працевлаштування або виходу на пенсію для службовців ДПС, які не мають потенціалу для перепідготовки; визначення кількості податкових інспекцій і відділень ДПС по всій Україні; проведення розподілу функцій і обов'язків між податковими інспекціями та відділеннями; підготовка персоналу до більш кваліфікованої роботи; планування нарощення потенціалу для вирішення проблем під час модернізації, адже нові обов'язки, нові процедури, комплексна комп'ютеризація та перехід до формування податкових відносин на основі оцінювання ризиків – усе це вимагає від персоналу підвищення кваліфікації та здобуття нових знань; створення системи обслуговування ПП, яка надає платникам швидкі, точні фахові послуги, об'єднуючи телефонні дзвінки та кореспонденцію в центральному офісі; інформування ПП про координати для кореспонденції та телефонних дзвінків; просування інформаційно-довідкового центру для його праці на повну потужність; розвиток надання послуг на веб-сайтах; заохочення та інформаційне просування зворотного зв'язку з ПП щодо інформаційно-довідкових послуг ДПС; розробка та впровадження стратегії надання електронних послуг, заохочення платників до більшого використання веб-сайтів та електронної пошти; підготовка кваліфікованих фахівців для надання відповідей на найчастіше озвучувані ПП запитання з питань оподаткування; розробка загальнонаціональної системи приймання та комп'ютерної обробки електронної податкової звітності, обов'язкове запровадження такої системи для ВПП; розвиток інституту податкових агентів для суб'єктів малого та середнього підприємництва; залучення до проведення роз'яснювальної роботи 10–15 % найбільш досвідченого кадрового складу.

23. Формалізація процесу комунікації з підрядниками для мінімізації ризиків, призначення відповідальних осіб у якості консультантів, які мають досвід реалізації інформаційних проектів у сфері оподаткування, для сприяння розробці підсистем ІАС «Податковий блок».

24. Наголос на впровадження конкретних актуальних завдань. Можливе включення підрозділу з модернізації безпосередньо до центрального апарату ДПС, що має покращити координацію ПМДПС із іншими проектами реформування податкової служби. Важливо лише залишити незалежним від центрального апарату мозковий центр зі стратегічних питань, підпорядкований безпосередньо голові ДПС та його заступникові з модернізації.

25. Оцінювання результативності роботи службовців ДПС на основі критеріїв, відмінних від обсягу стягнених податків, наприклад, кількості виявлених додаткових платників податків. Доцільною є мотивація службовців ДПС, до посадових обов'язків яких входять попередження та протидія порушенням податкового законодавства, шляхом нормативного закріплення обов'язку ДПС виплати премій службовцям, які виявили та усунули схеми незаконної мінімізації оподаткування, з обов'язковою пропорційністю обсягу премій особам, які безпосередньо здійснювали КПП, до обсягу донарахованих унаслідок КПП узгоджених сум податків.

26. Створення незалежної однорівневої системи подання апеляцій у структурі ДПС, збільшення чисельності персоналу з розгляду апеляцій, підвищення рівня його кваліфікації задля його більш незалежних від процесу нарахування податків дій, а також надання ПП того, що йому належить, недопущення умисного цьому перешкоджання. Підвищення рівня компетентності персоналу ДПС до рівня компетенції юридичних консультантів ПП при розгляді податкових спорів у суді з метою збільшення узгоджених донарахованих сум податків до сплати.

27. Застосовування системи звітності з ПДВ як механізму ризик-орієнтованого відбору ПП – автоматизованого інструмента для спрямування

декларацій з ПДВ у відповідний коридор контролю, їх розгляду згідно з загальними принципами, визначеними в системі управління ризиками.

28. Надання законослухняним ПП гарантій незастосування заходів, що затримують відшкодування ПДВ.

29. Україна повинна звертатися за отриманням технічної допомоги до країн ЄС, які мають досвід боротьби з випадками карусельного шахрайства.

30. Якомога швидше вжиття заходів, запропонованих у звіті Річарда Бірда «ПДВ в Україні: минуле, сучасне та майбутнє» від вересня 2005 року. Використання системи управління ризиками та відбору ПП для аудиту. Розпочинати слід із невеликої кількості ПП – приблизно 500. За успішної реалізації проекту, розширити до 1000 платників, потім більше 2000. 2000 найбільших платників податків імовірно генеруватимуть більше 90 % надходжень ПДВ в Україні.

31. Першочерговий пошук фінансування для експлуатації систем «Податковий блок» та «Управління документообігом» із метою відкриття тендерних пропозицій та підписання контракту щодо зазначених систем.

32. Вдосконалення системи подання електронної звітності з метою уникнення подання ПП на постійній основі додаткової інформації на папері. Слід вимагати додаткову інформацію лише після прийняття рішення про аудиторську перевірку податкової звітності ПП.

33. Створення спільної робочої групи з відповідно досвідчених службовців ДПС та підрядників для розробки проектів і вимог для тендерів із закупівлі належного апаратного забезпечення, звернення за зовнішньою допомогою для оцінки заявок щодо стандартного програмного забезпечення.

34. Внесення змін до законодавства відносно обов'язкової реєстрації ПП, які відповідають критеріям віднесення до категорії ВПП, у спеціалізованих ДПП по роботі з ВПП.

35. Впровадження підходу на основі оцінювання ризиків, із метою уникнення зайвої витрати ресурсів. ДПС має подати проект змін до

законодавства, керуючись статистичними даними про результати перевірок. Ця пропозиція була озвучена та подана керівництву ДПС іще 2010 року.

36. Запровадження загальнонаціональної функції ризик-орієнтованого відбору ПП для КПР. Одним із основних принципів роботи щодо управління процесом оподаткування є перевірка випадків високого ризику та фіскальної значущості, що необхідно для зниження рівня ухилення від оподаткування, стягнення приховуваних сум податків та поширення серед інших ПП переконання щодо спроможності ДПС здійснювати справедливий контроль. Виділення ресурсів на подальший розвиток функції управління ризиками.

37. Активне використання інформації від інших ОДВ.

38. Розробка плану та стратегії інформування всіх службовців ДПС про конкретні цілі та завдання модернізації.

Наглядова рада ПМДПС у своєму кінцевому звіті наголошує, що протягом періоду найбільш активної фази впровадження ПМДПС (2004 – 2012 роки) Департамент розвитку і модернізації ДПС України очолювали шість різних осіб, чим, частково, і зумовлена затримка з реалізацією першої фази проекту, яка, на момент оприлюднення звіту (кінець травня 2012 року) складала майже чотири роки. Необхідно звернути увагу на те, що приведені вище рекомендації Наглядової ради ПМДПС, досі актуальні для впровадження до діяльності ДПС, були офіційно надані керівництву ДПС та ДПА України, серед більш ніж 80 пропозицій, у період зі 2004 року по 2012 рік. Актуальним практичним завданням є якнайшвидше впровадження зазначених рекомендацій (!!!).

Далі розглянуті засоби ДПРМ, доцільні, на думку автора, для запровадження до інструментарію, використовуваного ДПС. Вказане запровадження може бути здійснене шляхом розробки окремого програмного продукту для кожного засобу або шляхом інтеграції програмного продукту до інформаційної системи «Податковий блок». Для кожного з зазначених засобів описані належні етапи імплементації.

До інструментарію ДПРМ, згідно структури цього процесу, яка була розглянута вище, належать: засоби збирання інформації про всі можливі джерела ПР та класифікації цих джерел; засоби виявлення, за якого встановлюються можливі параметри всіх можливих ПР; інструменти комплексного якісного та кількісного аналізу ПР; засоби зниження ступеня ризику – зменшення передумов ПР; засоби контролю можливої чи наявної ситуації; інструменти опрацювання ПР; інструменти оцінювання ефективності та подальшого покращення ДПРМ. Крім зазначених, до інструментарію ДПРМ слід віднести: стратегічні засоби, у роботі яких поєднане виконання завдань усіх зазначених етапів; комплексні засоби, використання яких поєднує виконання завдань двох або більше етапів ДПРМ.

У підрозділі 3.1, розглянутий ряд інструментів збирання інформації про всі можливі джерела ПР держави та класифікації цих джерел. Це: «Карта податкового розриву» (Швеція) та «Національна база даних ризиків» (Нідерланди, до 2010 подібний інструмент функціонував в Україні).

“Національна база даних ризиків”, яка добре зарекомендувала себе в Королівстві Нідерланди, є доцільною для впровадження в Україні з метою забезпечення першого, інформаційно-аналітичного етапу ДПРМ задля подальшого виявлення, оцінювання та, за доцільності, опрацювання ПР. Враховуючи невдалий старт аналогу подібної системи та припинення його роботи в Україні у 2010 році, слід проаналізувати причини невдач і ліквідувати їх. Необхідні розробка та впровадження відповідних термінології, методології, та нормативно-правового забезпечення роботи подібної системи. Також потрібним є належне організаційно-технічне та кадрове забезпечення роботи національної БД ПР. Розробка зазначених термінології, методології та нормативно-правового забезпечення є темою окремих мультидисциплінарних досліджень. Далі приведені належні до предмету даної праці означення ряду понять, основи методів та нормативно-правового забезпечення бази даних ПР, яка є аналогом голландської

Національної бази даних ризиків, доцільним до впровадження в Україні (назвемо його Українською базою даних ПР, далі – УБДПР):

- *фактор податкового ризику* – потенційно контрольоване органами державної влади України природне чи соціальне явище або подія, що може перешкоджати виконанню податковою системою її функцій, зокрема мобілізації належних обсягів податкових надходжень;

- *податковий ризик* – природне або соціальне явище, яке полягає в можливості невиконання податковою системою її функцій, спричиняється факторами різноманітного походження і характеризується параметрами ймовірності, важливості та причетності і сприйняття певних суб'єктів;

- *законодавство, пов'язане з податковим ризиком*, – нормативно-правові акти, які регулюють суспільні процеси, безпосередньо пов'язані з можливими формуванням, зміною потенціалу чи реалізацією факторів податкового ризику;

- *посадові особи, пов'язані з податковим ризиком* – посадові особи, до завдань і функцій посад яких належать дії, безпосередньо пов'язані з можливими формуванням, зміною потенціалу чи реалізацією факторів податкового ризику;

- *особи, пов'язані з податковим ризиком* – особи, яким властиві дії, безпосередньо пов'язані з можливими формуванням, зміною потенціалу чи реалізацією факторів податкового ризику;

- *параметри податкового ризику* – чисельно описувані характеристики податкового ризику, які відображають його властивості: ймовірність настання негативних наслідків, обсяги можливих негативних наслідків, сприйняття факторів податкового ризику особами, пов'язаними з податковим ризиком;

- *величина можливих втрат від реалізації податкового ризику* – виражений у гривневому еквіваленті, оцінюваний експертними та статистичними методами обсяг екологічних, економічних, інформаційних,

соціальних чи інших збитків, можливих за умови реалізації того чи іншого фактора податкового ризику;

– *ймовірність реалізації податкового ризику* – оцінювана статистичними та експертними методами, виражена у відсотках, величина ймовірності настання негативних наслідків реалізації податкового ризику;

– *суб'єктивне сприйняття фактора податкового ризику* – оцінювана статистичними та експертними методами, виражена у відсотках, схильність суб'єкта до дій, які призводять до реалізації фактора податкового ризику.

Структура та зміст описової частини кожного фактора ПР УБДПР можуть бути побудовані за аналогією Національної бази даних ризиків, використовуваної Голландською адміністрацією з податків та мита. До опису кожного ПР, що вноситься до УБДПР, доцільно розмістити такі характеристики:

- 1) назва ПР;
- 2) короткий опис ПР;
- 3) рід фактора ПР (природний чи соціальний, детально);
- 4) пов'язане з ПР законодавство;
- 5) пов'язані з ПР посадові особи;
- 6) пов'язані з ПР соціальні групи;
- 7) джерело, з якого відомо про ПР;
- 8) ознаки частого повторення цього ПР;
- 9) імовірність реалізації фактора ПР;
- 10) фінансове значення (обсяг можливих збитків від реалізації ПР);
- 11) способи найбільш ефективного виявлення ПР;
- 12) способи найбільш ефективного покриття (опрацювання) ПР.

Наповнення УБДПР має відбуватися наступним чином:

- 1) через спеціально створену сторінку на офіційному сайті ДПС авторизовані за паспортними даними користувачі вносять інформацію про ПР, згідно приведеної вище структури;

2) зазначена внесена широким колом користувачів первинна інформація регулярно узагальнюється та систематизується спеціально вповноваженим для цього підрозділом ДПС;

3) узагальнена та систематизована інформація щодо податкових ризиків опрацьовується громадською та науково-технічною радами при ДПС;

4) на основі опрацьованої інформації регулярно актуалізується реєстр ПР, розміщений у відкритому доступі на офіційному сайті ДПС.

Нормативно-правовим забезпеченням УБДПР можуть бути інструкції та порядки збору, впорядкування, опрацювання та оприлюднення відповідної інформації, затверджені відповідними Наказами Голови ДПС.

Застосування УБДПР має сприяти зміцненню економічної безпеки України через розвиток ДПРМ.

Одним із ефективних сучасних інструментів виявлення ПР є горизонтальний моніторинг.

Поняття «моніторинг», як уже зазначено вище, означає стеження за процесом із метою виявлення його відповідності бажаному результату, а також прогнозування та запобігання критичним ситуаціям. Горизонтальний моніторинг, у контексті ДПРМ, є системним регулярним спостереженням за контрагентами певного суб'єкта господарської діяльності; оцінюванням стану, моделюванням та прогнозуванням змін економічного середовища зазначеного суб'єкта; сприянням зазначеному суб'єкту господарювання у дотриманні податкового законодавства. Горизонтальний моніторинг є складовою частиною ДПРМ і вписується у завдання виявлення ризиків, як другий етап ризик-менеджменту, полягаючи у виявленні контрагентів, задіяних у схемах незаконної мінімізації оподаткування. Горизонтальний моніторинг – це здійснення податковим органом процедури відстеження та аналізу ПР за фінансово-господарськими операціями, проведеними і запланованими ВПП. Основна мета горизонтального моніторингу — створення партнерських взаємовідносин органів ДПС із ВПП шляхом своєчасного реагування та попередження здійснення ними ризикових

операцій, що можуть призвести до порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за яким здійснюється ДПС.

Механізм здійснення горизонтального моніторингу передбачає активну участь платника податків. У разі виникнення проблемних питань, пов'язаних із ПР, ВПП звертається до органу ДПС щодо надання роз'яснення чи консультації. Податковий орган опрацьовує запит і у прискореному режимі надає платнику відповідь. Крім того, за умови участі платника в експерименті горизонтального моніторингу, ДПС може використати своє право не проводити документальні планові перевірки таких ПП [65].

Горизонтальний моніторинг може бути вдосконалений через його розширення до таких напрямів:

- майновий – автоматизоване зіставлення задекларованих доходів та витрат контрагентів певного суб'єкта господарювання;
- соціологічний – виявлення фактів і тенденцій порушень податкового законодавства шляхом проведення анонімних опитувань серед суб'єктів господарювання;
- кримінологічний – через ведення та вивчення реєстрів податкових правопорушень та винних у них осіб.

Проведення максимально автоматизованого горизонтального моніторингу ДПС може також бути розширеним до трьох рівнів:

- загальнодержавного – центрального апарату ДПС – серед ВПП;
- регіонального – управлінь ДПС в областях – серед ВПП та суб'єктів середнього підприємництва;
- місцевого – рівня районних ДП, а також митниць і спеціалізованих ДП по роботі з ВПП – серед ПП, які належать до груп і малого, і середнього, і великого підприємництва.

Удосконалення горизонтального моніторингу має сприяти зміцненню економічної безпеки України через розвиток ДПРМ.

До *інструментів оцінювання ПР* держави, перевірених міжнародним досвідом, можна віднести деякі з розглянутих вище, у підрозділі 1.3. Метод

оптимізації контрольної та перевіркової роботи – опрацювання ПР ухилення від оподаткування – на основі розподілу платників на «Категорії уваги». реалізований як АІС, аналогічна використовуваній Голландською податковою та митною службою. Ця система двічі на рік автоматично аналізує дані податкового обліку й розподіляє суб'єкти господарської діяльності за двома основними критеріями – фіскальною важливістю та рівнем ризику невиконання податкових зобов'язань. Враховуючи те, що не лише суб'єкти господарювання порушують податкове законодавство, до цієї матриці слід додати і показники правопорушень службовців ДПС. Подібний інструмент, що буде враховувати суб'єктивне ставлення суб'єктів прийняття рішень в органах ДПС, може формувати матрицю зі трьома вимірами:

- ступінь ризику (ймовірності) прийняття неефективного рішення;
- фінансова (фіскальна) важливість прийнятого рішення;
- сприйняття суб'єктами прийняття рішень фактора ризику.

Впровадження зазначеного інструмента доцільне у вигляді включення до підсистеми «Податковий аудит» системи «Податковий блок» програмного продукту, який автоматично розподіляє усіх ПП до матриці, вимірами якої є:

- 1) фіскальна важливість;
- 2) імовірність невиконання податкових зобов'язань;
- 3) рівень готовності до незаконної мінімізації оподаткування

Слід зазначити, що визначення ставлення як службовців ДПС, так і ПП до ризику порушення законодавства (рівня суб'єктивної готовності до правопорушень) є темою для окремого дослідження.

Упровадження зазначеного інструмента в роботу ДПС має сприяти зміцненню економічної безпеки України через розвиток ДПРМ.

Одним із продуктивних інструментів **опрацювання** ПР ухилення від оподаткування, який себе зарекомендував підвищенням якості КІПР Агентства доходів Італії [3, р. 66], є система «APPLE». Цей інструмент є системою, яка зіставляє внутрішню інформацію (податкові декларації, оподатковуваний дохід, оборот, дані щодо сплати податків тощо) з

зовнішньою (міжнародні грошові перекази; страхові контракти; наявність у власності предметів розкоші – автомобілів, суден, літаків, гелікоптерів, об'єктів нерухомості; ліцензії; споживчі контракти; записи у трудових книжках; внески на соціальне страхування; оплата комунальних послуг). За наявності розбіжностей між зовнішньою та внутрішньою інформацією, за спеціальним алгоритмом система «APPLE» відбирає найбільш ризикових платників податків для першочергового проведення КПП.

Імплементация зазначеного досвіду доцільна шляхом включення до підсистеми «Податковий аудит» ІАС «Податковий блок»: комплексу програм, що автоматично регулярно щоквартально розподіляє усіх ПП до матриці з вимірами:

- 1) фінансова важливість (обсяги регулярно сплачуваних податків);
- 2) відношення обсягів набутого за звітний період майна бенефіціарів суб'єкта господарювання до обсягів його задекларованих прибутків за звітний період;
- 3) кількість прецедентів незаконної мінімізації оподаткування бенефіціарами суб'єкта господарювання.

Слід зазначити, що методика визначення пріоритетних, згідно даних зазначеної матриці, ПП для перевірок, є темою окремого дослідження.

На думку автора, доцільними є першочергові перевірки тих ПП, які:

- 1) мають вищу фінансову важливість (вищі певного нормативно закріпленого значення обсяги регулярно сплачуваних податків);
- 2) мають більшу (вищу певного нормативно закріпленого значення) кількість прецедентів незаконної мінімізації оподаткування їхніми бенефіціарами та
- 3) значні (більші від певного нормативно закріпленого значення) обсяги набутого бенефіціарами майна за звітний період за умови декларування незначного (меншого за певне нормативно закріплене значення) рівня прибутковості суб'єкта господарювання.

Упровадження описаного інструмента в ДПС має сприяти зміцненню економічної безпеки України через розвиток ДПРМ у складовій КПП.

Прикладом інструмента моніторингу (опрацювання) ПР ухилення від оподаткування є мережевий робот «XENON» – ІАС, яка більше десяти років успішно працює в Голландській адміністрації з податків та мита. Метою створення цього апаратно-програмного комплексу є виявлення інформації щодо оподатковуваної діяльності через мережу «Інтернет». Спочатку даний інструмент знаходить інформацію про економічну діяльність, яка, згідно чинного законодавства, має бути оподаткованою. Потім інформація зберігається, після чого визначається суб'єкт господарської діяльності, який має сплатити податки. Запровадження подібного інструмента в Україні має сприяти збільшенню податкових надходжень, зокрема з ППП та ПДФО, при оренді нерухомості.

Імплементація розглянутого досвіду, на думку автора, доцільна у вигляді вдосконалення підсистеми «Податковий аудит» АІС «Податковий блок» шляхом включення до неї програмного продукту, який автоматично виявляє суб'єктів економічної діяльності, яка має бути оподаткована, і передає інформацію про них відповідним ДПП. Упровадження зазначеного інструмента в роботу ДПС має сприяти зміцненню економічної безпеки України через розвиток ДПРМ і зростання обсягів податкових надходжень.

Прикладом передового інструмента оптимізації КПП також є «Система оцінювання, аналізу та профілювання ризиків» – «Risk Evaluation Analysis and Profiling» – «REAP». Це інструмент удосконалення КПП – оцінювання та розподілу ризикових платників за пріоритетом, який успішно функціонує з 2008 року в Ірландії, розподіляючи платників для першочергових податкових перевірок, зменшуючи їх кількість для сумнівних платників і сприяючи таким чином значному підвищенню ефективності КПП.

Упровадження зазначеного інструмента в ДПС сприятиме зміцненню економічної безпеки України через розвиток ДПРМ у складовій КПП.

У контексті зазначеної вище важливості врахування корупційної складової у структурі ПР держави, слід розглянути інструменти зниження корупційних ПР. Одним із основних напрямів антикорупційної політики в оподаткуванні має бути антикорупційний моніторинг. Актуальність управління корупційними ризиками в оподаткуванні зростає також у контексті загальноєвропейських та світових тенденцій переорієнтації протидії корупції з репресивних на превентивні заходи [54, с. 168].

Поняття «моніторинг» у [53, с. 687] визначене як «безперервне стеження за яким-небудь процесом з метою виявлення його відповідності бажаному результату, а також прогнозування та запобігання критичним ситуаціям». Моніторинг – це системне регулярне спостереження за суб'єктами процесу оподаткування; оцінка стану, моделювання та прогнозування змін економічного середовища; розроблення науково обґрунтованих рекомендацій щодо оптимізації виконання цих завдань; сприяння суб'єктам господарювання у дотриманні податкового законодавства; спільне виявлення службовців-корупціонерів. Антикорупційний моніторинг є складовою частиною ДПРМ і вписується у завдання виявлення ризиків, як другий етап ризик-менеджменту, і полягає у виявленні корупційних факторів, що прямо чи опосередковано можуть спричинити зниження податкових надходжень. Антикорупційний моніторинг має проводитись органами влади в Україні по таких напрямках:

- психологічний – вимірювання схильності співробітників ДПС до корупційних діянь через проведення психологічних тестувань;
- законодавчий – аналіз НПА та їх проектів на предмет корупційних ризиків;
- майновий – зіставлення задекларованих доходів та витрат державних службовців;
- соціологічний – виявлення корупційних фактів і тенденцій через проведення анонімних опитувань серед суб'єктів господарювання;

– кримінологічний – через ведення реєстрів корупційних правопорушень та винних у них осіб.

Крім розподілу за напрямками, моніторинг корупційних ризиків у роботі ДФС України має проводитися на трьох рівнях:

- загальнодержавному – рівні центрального апарату ДПС;
- регіональному – рівні обласних управлінь ДПС;
- місцевому – рівні районних державних податкових інспекцій (далі – ДПІ), а також митниць і спеціалізованих ДПІ по роботі з ВПП.

Суб'єктами антикорупційного моніторингу мають бути:

– Спеціальні групи депутатів, науковців та юристів-практиків, а також підрозділи, сформовані у складі апарату Верховної Ради України, – як суб'єкти антикорупційного моніторингу законодавства.

– Національне антикорупційне бюро України, згідно п. 5. ст. 16 ЗУ «Про Національне антикорупційне бюро України» [158].

– ДПС, зокрема її Департамент службової етики, у який має бути реорганізоване головне управління (далі – ГУ) власної безпеки ДПС.

– МВС України.

– Служба безпеки України (далі – СБУ).

– Комісії, сформовані з компетентних представників судової влади, які мають досвід роботи зі справами з адміністративних та кримінальних правопорушень.

Нормативно-правовим забезпеченням антикорупційного моніторингу має бути ЗУ «Про антикорупційний моніторинг».

Комплексним інструментом ДПРМ може стати адаптований до національного податкового законодавства аналог Датської Моделі Ризик-менеджменту. Це засіб, що призначений для досягнення балансу функціонування податкових і митних органів. У цьому інструменті поєднується застосування інноваційних методів виявлення, оцінки й опрацювання ризиків, з метою підвищення рівня дотримання податкового законодавства (мінімізація податкового розриву) і задоволеності платників

високою якістю наданих їм адміністративних послуг. Більше уваги в цій системі приділено виявленню ПР. Ідентифікація ризику базується на навчанні співробітників податкових та митних органів усіх рівнів. Персонал заповнює шаблони ідентифікації відомих або підозрюваних ризиків з максимально можливо докладною інформацією. Процес виявлення ризиків підтримується інструктивним матеріалом опису ризиків (поведінка, яка сприяє формуванню податкового розриву в широкому сенсі) [3, pp. 62 – 63].

Упровадження зазначеного інструмента в роботу ДПС має сприяти зміцненню економічної безпеки України через комплексний розвиток ДПРМ.

Одним зі стратегічних, комплексних інструментів ризик-менеджменту в оподаткуванні є «Карта податкового розриву», яка використовується у Швеції і є засобом з'ясування причин зниження податкових надходжень відносно передбаченого чинним законодавством рівня. З використанням макроекономічних, контрольних-перевірочних та інших методів відповідні службовці формують перелік галузей економіки, в яких не сплачуються належні суми податків. Регулярно формулюється й уточнюється перелік видів економічної діяльності, де, в силу різних причин, податки частково або повністю не сплачуються. В нинішніх українських реаліях доцільним є створення «Карти податкового розриву в Україні», де застосовані підходи і принципи такого інструмента, який діє у Швеції [28]. Такий інструмент допоможе виявити найбільш ризикові, з точки зору несплати податків, галузі господарської діяльності. Також система допоможе виявити існуючі недоліки адміністрування податків, регуляторної бази та правоохоронної системи, які спричиняють зниження податкових надходжень. Упровадження зазначеного інструмента в ДПС має сприяти зміцненню економічної безпеки України через комплексний розвиток ДПРМ.

У 2011 році ДПС України була запущена в роботу система запобігання та протидії зростанню тіньового сектора економіки, основним елементом якої є так звана «Карта тіньового сектора». У цій карті, яка може бути названа інструментом виявлення платників податків за рівнем ризику

незаконних дій, пов'язаних з відшкодуванням ПДВ. За певними критеріями платники податків, для яких виявлено підвищений рівень ризику, розподіляються на 4 основні категорії:

- імовірні «вигодонабувачі» – підприємства реального сектору економіки, що, користуючись послугами «транзитерів», укладають фіктивні угоди і недоплачують до бюджету значні суми податків;
- підприємства «транзитери» – задіяні у схемах руху ПДВ шляхом здійснення операцій купівлі-продажу (надання посередницьких послуг), не отримуючи при цьому жодних економічних вигод;
- підприємства – «податкові ями» – кінцеві ланки шахрайських схем, де зникають податкові зобов'язання (подібні підприємства закриваються у надзвичайно короткі строки);
- «сплячі» підприємства (не віднесені до зазначених вище категорій) – підприємства, які протягом досить тривалого часу показували повну відсутність господарської діяльності, а потім раптово прокидаються, декларуючи активну господарську активність з мільйонними оборотами.

Критеріями розподілу підприємств на групи є: розмір статутного фонду, величина різниці між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом, балансова вартість основних фондів та кількість найманих працівників. Карта тіньового сектору економіки містить інформацію про кількість суб'єктів господарювання кожної категорії уваги у тій чи іншій адміністративно-територіальній одиниці, а також про суму сформованого цими суб'єктами податкового кредиту.

Згідно даних Карти тіньового сектору за 2011 рік, є три групи адміністративно-територіальних одиниць (за кількістю суб'єктів господарювання, віднесених до ризикових категорій).

1. З великою кількістю суб'єктів у ризикових категоріях за значною сумою сформованого цими суб'єктами податкового кредиту – Дніпропетровська, Запорізька, Київська, Львівська, Одеська та Харківська області, а також місто Київ.

2. З середньою кількістю суб'єктів у ризикових категоріях за значною сумою сформованого цими суб'єктами податкового кредиту – Вінницька, Донецька, Житомирська, Луганська, Миколаївська, Полтавська та Херсонська області, а також АР Крим та місто Севастополь.

3. З незначною кількістю суб'єктів у ризикових категоріях за значною сумою сформованого цими суб'єктами податкового кредиту – Волинська, Закарпатська, Івано-Франківська, Кіровоградська, Рівненська, Тернопільська, Чернівецька та Чернігівська області.

Можна спостерігати прямо пропорційну залежність між показниками економічної активності й розвитку промислового виробництва та кількістю суб'єктів господарювання ризикових категорій за значною сумою сформованого ними податкового кредиту.

Розглянутий інструмент ДПРМ сприяє:

- визначенню найбільш пріоритетних зон для відпрацювання підрозділами КПР;
- відслідковуванню міграції підприємств та фізичних осіб, віднесених до ризикових категорій;
- визначенню питомої ваги:
- ризикових платників серед зареєстрованих платників ПДВ;
- сформованого цими платниками податкового кредиту в загальному обсязі сформованого ними податкового кредиту.

У лютому 2011 року, коли програма ще не діяла, платники, згодом віднесені програмою до груп ризику, заплатили в бюджет 1,3 млрд грн, а в березні 2012 року – вже 2,9 мільярда. Всього від підприємств, задіяних у схемах мінімізації податків, за підсумками 2011 року, надійшло 28 млрд грн ПДВ з 76 млрд грн сукупного збору цього податку. А за три місяці 2012 року – 19,7 млрд грн ПДВ, з них від «сумнівних» суб'єктів – 8,4 млрд грн. Отже, близько 40 % надходжень ПДВ забезпечують підприємства даної категорії, тобто з груп ризику [62]. Безперечно, такі результати роботи системи

запобігання та протидії зростанню тіньового сектора економіки свідчать про високий рівень корисності такого інструмента в роботі податкових органів.

Упровадження зазначеного інструмента в роботу ДПС має сприяти зміцненню економічної безпеки України через розвиток ДПРМ у такому його аспекті, як опрацювання ризиків порушення податкового законодавства.

У статті [84] зауважена необхідність урегулювання проблем, що виникають при оподаткуванні суб'єктів господарювання, які займаються електронною комерцією, на державному рівні. На думку авторів, це могли би здійснювати підрозділи Держстату, які поряд з аналізом зовнішньої торгівлі товарами та оптово-роздільної торгівлі здійснювали б аналіз даних щодо господарської діяльності в мережі Інтернет, а також на необхідності формування органами ДПС України спеціальної БД, яка би містила інформацію про таких платників: їх доходи, розміри сплачених податків та порушення ними податкового законодавства. Така БД може бути названа інструментом виявлення, оцінювання і контролю ризикових платників.

Крім того, зважаючи на доволі широку палітру відпрацьованих порушниками на практиці способів незаконної мінімізації податкових зобов'язань суб'єктами електронної комерції, автори вважають доцільними розробку та затвердження на державному рівні методів оцінювання вартості послуг нематеріального характеру, а також удосконалення порядку застосування «звичайних цін» на внутрішньому ринку [84].

Для посилення протидії навмисному ухиленню від сплати податків у розглянутій праці запропоновано застосування, зокрема, таких інструментів:

1. Інформаційна база підприємств, організацій, закладів і громадян, які ухиляються від сплати податків – для використання такої інформації реєструючими органами в разі вирішення питання про створення такими юридичними та фізичними особами нових суб'єктів підприємницької діяльності. Аналогічно БД про суб'єктів господарювання, які ведуть свою діяльність у мережі Інтернет, ця інформаційна база може бути інструментом виявлення, оцінювання і контролю «ризикових» платників.

2. Запровадження обов'язкової державної реєстрації філій, відділів та представництв фірм як юридичних осіб з метою дотримання інтересів регіональних бюджетів і відповідальності в разі банкрутства. Запровадження такої реєстрації є формою опрацювання ПР – четвертого етапу ДПРМ.

3. Легітимізація використання податковими органами непрямих методів податкового контролю поряд з прямими із законодавчим затвердженням методики визначення суми податкових зобов'язань за непрямыми методами. Таке використання також може бути інструментом виявлення, оцінки і контролю «ризикових» платників.

Упровадження в ДПС зазначених інструментів має сприяти зміцненню економічної безпеки України через комплексний розвиток ДПРМ.

Враховуючи відсутність у ПКУ згадок і про спрямування державної податкової політики на підтримку інноваційного розвитку національної економіки, і про належність економічної одиниці, якою є платник, до певного технологічного укладу (устрою), вважаємо за доцільне наголосити, що, у контексті домінування в Україні застарілих третього та четвертого технологічних укладів (устроїв), необхідно впроваджувати диференціацію оподаткування, залежно від інноваційної активності та технологічної оснащеності платника. Зазначена диференціація має на меті поступове економічно простимульоване витіснення застарілих технологій та оновлення технологічної бази економіки України до прогресивних (наразі шостого та сьомого) технологічних укладів.

Інструменти податкового стимулювання технологічного оновлення економіки України можуть бути класифіковані наступним чином:

1. За фазою економічного циклу, на якій відбувається сприяння інноваційному розвитку:

- 1.1. НДДКР.
- 1.2. Дослідне виробництво.
- 1.3. Серійне виробництво.
- 1.4. Продаж.

- 1.5. Утилізація.
2. За сферою підтримуваних інновацій:
 - 2.1. Виробничі.
 - 2.2. Маркетингові.
 - 2.3. Продуктові.
 - 2.4. Організаційні.
3. За механізмом податкового стимулювання, за змінами:
 - 3.1. Адміністрування податків (спрощення декларування, нарахування та сплати податкових зобов'язань пріоритетним групам суб'єктів).
 - 3.2. Бази оподаткування (зміни обсягів оподатковуваного доходу, майна).
 - 3.3. Ставки оподаткування (зміни ставок податків).

Інструменти податкового стимулювання інноваційного розвитку економіки в Україні мають бути якнайскоріше впроваджені у контексті сприяння державою оновленню технологічної бази економіки. Зокрема необхідними є зміни до ПКУ за напрямками:

1. Звільнення від оподаткування операцій із продукцією, при розробках, виробництві, продажу чи утилізації якої застосовуються виробничі фактори шостого і сьомого технологічних укладів, зі зниженням бази оподаткування пропорційно використанню зазначених виробничих факторів.

2. Впровадження, за аналогією з єдиним податком, системи спрощеного адміністрування податків для суб'єктів виробничої, маркетингової, продуктової та організаційної інноваційної діяльності, стимулюючи зазначених суб'єктів шляхом розподілу на групи, залежно від питомої ваги інноваційної діяльності у загальному обсязі, наприклад: перша група, до якої потрапляють суб'єкти з питомою вагою інноваційної діяльності від 75 відсотків, має ставку, знижену на 75 відсотків; друга група, до якої потрапляють суб'єкти з питомою вагою інноваційної діяльності від 50 відсотків, має ставку, знижену на 50 відсотків; третя група, до якої потрапляють суб'єкти з питомою вагою інноваційної діяльності від 25

відсотків, має ставку, знижену на 25 відсотків; четверта група, до якої потрапляють суб'єкти з питомою вагою інноваційної діяльності за останній рік від 5 до 25 відсотків, не має зниження ставки оподаткування, а має лише спрощення процедур адміністрування податків.

3. Заохочення закупівель обладнання, послуг та товарів народного споживання, які вироблені в Україні з застосуванням технологічних потужностей шостого та сьомого технологічних укладів шляхом установлення нульової ставки всіх прямих і непрямих податків, пов'язаних із такими закупівлями для виготовлених із застосуванням потужностей сьомого технологічного укладу, і п'ятдесятивідсоткової податкової знижки для виготовлених із застосуванням потужностей шостого технологічного укладу.

Податковому стимулюванню мають бути піддані всі види діяльності суб'єктів господарювання: зі здійснення НДДКР зі створення інноваційних товарів чи послуг шостого, сьомого технологічних укладів відповідно; ведення інноваційного дослідного, серійного виробництва товарів, надання послуг шостого, сьомого технологічних укладів відповідно; продажу інноваційних товарів, послуг шостого, сьомого технологічних укладів відповідно; утилізації інноваційних товарів шостого, сьомого технологічних укладів відповідно (далі – інноваційної діяльності суб'єктів господарювання, спрямованої на розвиток шостого, сьомого технологічних укладів відповідно).

Податкові важелі сприяння інноваційній діяльності можуть бути впроваджені шляхом внесення, зокрема, наступних змін у законодавство:

– доповнення статті 14 ПКУ пунктами наступного змісту:

14.1.278. інноваційна діяльність шостого технологічного укладу – діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, яка полягає у здійсненні НДДКР зі створення інноваційних товарів чи послуг шостого технологічного укладу або веденні інноваційного дослідного, серійного виробництва товарів, наданні послуг шостого технологічного укладу або

продажу інноваційних товарів, послуг шостого технологічного укладу або утилізації інноваційних товарів шостого технологічного укладу з метою отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

14.1.279. інноваційна діяльність сьомого технологічного укладу – діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, яка полягає у здійсненні НДДКР зі створення інноваційних товарів чи послуг сьомого технологічного укладу або веденні інноваційного дослідного, серійного виробництва товарів, наданні послуг сьомого технологічного укладу або продажу інноваційних товарів, послуг сьомого технологічного укладу або утилізації інноваційних товарів сьомого технологічного укладу з метою отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

– доповнення розділу III ПКУ статтею наступного змісту:

Стаття 136.7. При здійсненні інноваційної діяльності шостого технологічного укладу та інноваційної діяльності сьомого технологічного укладу встановлюються такі розміри ставок податку на прибуток:

136.7.1. 0 відсотків на прибуток, отриманий від операцій із здійснення інноваційної діяльності сьомого технологічного укладу, крім підакцизних товарів, послуг із організації та проведення азартних ігор, лотерей та діяльності казино, поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів, надання послуг від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари, за

умови, що обсяги інноваційної діяльності сьомого технологічного укладу, становлять протягом звітного періоду не менш як 75 відсотків загальних обсягів діяльності суб'єкта господарювання.

136.7.1. 9 відсотків на прибуток, отриманий від операцій із здійснення інноваційної діяльності шостого технологічного укладу, крім підакцизних товарів, послуг із організації та проведення азартних ігор, лотерей та діяльності казино, поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів, надання послуг від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари, за умови, що обсяги здійснення інноваційної діяльності шостого технологічного укладу, становлять протягом звітного періоду не менш як 75 відсотків загальних обсягів діяльності суб'єкта господарювання.

– доповнення розділу IV ПКУ статтею наступного змісту:

166.3.10. суми витрат платника податку на здійснення інноваційної діяльності шостого технологічного укладу та здійснення інноваційної діяльності сьомого технологічного укладу, крім підакцизних товарів, послуг із організації та проведення азартних ігор, лотерей та діяльності казино, поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів, надання послуг від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари, за умови, що сума обсягів витрат на здійснення інноваційної діяльності шостого технологічного укладу та обсягів витрат на здійснення інноваційної діяльності сьомого технологічного укладу, становлять протягом звітного періоду не менш як 75 відсотків загальних обсягів витрат платника податку.

– доповнення пункту 180.1 ПКУ абзацом наступного змісту:

Норми цього пункту не застосовуються до операцій з ввезення на митну територію України фізичними особами (громадянами) чи суб'єктами підприємницької діяльності технологічних пристроїв та устаткування, які не виробляються в Україні, призначених для здійснення інноваційної діяльності шостого технологічного укладу та здійснення інноваційної діяльності сьомого технологічного укладу.

— доповнення пункту 266.2 статті 266 ПКУ підпунктом наступного змісту:

л) об'єкти нерухомості, які належать особам, понад 75 відсотків діяльності яких упродовж минулого року належало до інноваційної діяльності шостого технологічного укладу або інноваційної діяльності сьомого технологічного укладу.

Створення та затвердження методики визначення приналежності господарської діяльності до інноваційної діяльності шостого технологічного укладу та інноваційної діяльності сьомого технологічного укладу може бути завданням відповідних інститутів НАНУ та Верховної Ради України.

Висновки. Уся маса інструментів ДПРМ може бути розподілена на три основні групи: ті, що відповідають певній стадії процесу управління ризиками (виявлення, оцінювання, опрацювання тощо), комбіновані (відповідають декільком стадіям) та стратегічні (комплексне вирішення проблем оподаткування в державі).

У підрозділі приведено доцільний до якнайскорішого впровадження в Україні інструментарій податкового стимулювання інноваційної активності, який полягає у диференціюванні податкового навантаження залежно від наявності та обсягів інноваційної діяльності платників податків.

Доцільним є запровадження в роботу органів ДПС та законодавство України інструментарію, розглянутого у підрозділі, що має сприяти значному підвищенню інтегрального індексу економічної безпеки України.

Крім уведення в дію зазначених інструментів ДПРМ, доцільним є:

- створення сприятливого інвестиційного та підприємницького клімату;
- посилення боротьби з корупцією;
- сприяння зростанню ефективності державного контролю над підприємницькою діяльністю;
- посилення захисту майнових прав держави;
- стимулювання безготівкового грошового обігу.

3.3. Підвищення ефективності співпраці Державної податкової служби України з іншими органами влади з метою зниження податкових ризиків

Актуальність наукової розробки засад взаємодії ДПС із іншими ОДВ та ОМС в Україні зумовлюється значно ширшими можливостями мінімізації податкових ризиків та підвищення рівня виконання податкового законодавства за наявності інформаційного обміну та співпраці ДПС із представниками законодавчої, виконавчої та судової гілок влади в Україні, а також громадянського суспільства як України, так і інших держав. Враховуючи мету набуття членства України у ЄС, закріплену статтею 11 ЗУ «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики» [150], доцільним є вивчення і застосування європейського досвіду інформаційної взаємодії податкових служб із ОДВ, громадськими та комерційними організаціями, а також отримання зазначеними службами належної інформації з інших зовнішніх джерел. Отже доцільним є формулювання цілей і завдань, а також дослідження і формулювання можливостей та належного нормативно-правового регулювання взаємодії ДПС із іншими ОДВ.

В Україні проблематиці міжвідомчої взаємодії присвячені наукові праці Г. Бондара, В. Попової, В. Чернея.

Як уже було зазначено, до факторів ризику невиконання податковою системою її функцій, зокрема фіскальної, належить можливість порушення законодавства учасниками процесів оподаткування: платниками, державними службовцями – посадовими особами фіскальних, контролюючих та правоохоронних та інших державних органів і ОМС.

З метою зменшення кількості порушень податкового законодавства доцільним є управління ризиками схильностей суб'єктів оподаткування до зазначених правопорушень. Об'єктами управління у даному контексті є:

- суб'єкти законотворчості та нормотворчості;
- посадові особи ДПС;
- ПП.

Варто наголосити, що суб'єктами порушень податкового та іншого законодавства можуть бути не лише підприємці, а і державні службовці та службовці ОМС. Науковці НДІ фінансового права у монографії «Визначення корупційних ризиків та запобігання їм у діяльності органів ДПС України: проблеми теорії та практики», посилаючись на ЗУ «Про основи національної безпеки України» та Конституцію України, визначають поширення корупції, хабарництва в органах державної влади основними загрозами національній безпеці України та стабільності в суспільстві [54, с. 12]. У цьому контексті доцільною є співпраця ДПС із органом, який здійснює організаційне забезпечення діяльності органів судової влади – Державною судовою адміністрацією України (далі – ДСАУ) (пункт 1 Положення [136]). Цей орган, згідно пункту 4 Положення [136], веде Єдиний державний реєстр судових рішень і взаємодіє з відповідними органами та установами, в тому числі інших держав, із метою вдосконалення організаційного забезпечення діяльності судів. Це є недоліком Положення [136], оскільки мету взаємодії ДСАУ з ОДВ в Україні не слід обмежувати лише вдосконаленням організаційного забезпечення діяльності судів. Так, належним чином регламентований доступ кадрових підрозділів ДПС до Єдиного державного реєстру судових рішень з метою недопущення до працевлаштування в

органах ДПС осіб, раніше визнаних судом винними у вчиненні корупційних злочинів, може і має суттєво знизити корупційні ризики в оподаткуванні. Варто зауважити, що належним чином регламентований доступ кадрових підрозділів інших ОДВ та ОМС України до Єдиного державного реєстру судових рішень з метою недопущення до працевлаштування в ОДВ та ОМС України осіб, раніше визнаних судом винними у вчиненні корупційних злочинів, може і має суттєво знизити передумови для корупції в Україні загалом.

Описане вище зниження рівня корупції у ДПС сприятиме підвищенню рівня економічної безпеки України у наступні способи:

- підвищення рівня фінансової складової економічної безпеки України шляхом мобілізації більших обсягів податкових надходжень через зниження податкових втрат, обумовлених корупційними схемами;
- підвищення рівня виробничої складової економічної безпеки України шляхом усунення корупції зі складових конкурентної боротьби.

Опрацювання ДПС зовнішньої (тієї, що не належить до податкової звітності) інформації є необхідним, зокрема, для визначення обсягів податкових зобов'язань непрямыми методами. Переважна більшість інструментів ДПРМ, розглянутих вище, у підрозділах 3.1 і 3.2, принципово, в тій чи іншій мірі, являє собою засоби визначення реальних обсягів господарської (оподатковуваної) діяльності та оподатковуваного майна суб'єктів господарювання та власності.

Положенням про ДПС (ряд підпунктів пункту 4) передбачено функцію взаємодії цієї служби, обмін нею інформацією з ОДВ України та іноземних держав, а також із міжнародними організаціями. Непрямі методи визначення обсягів оподатковуваних діяльності та майна полягають у зборі та опрацюванні інформації з ряду таких зовнішніх (відносно ДПС) джерел:

- інші ОДВ України;
- виконавчі комітети місцевих рад в Україні;
- комп'ютерна мережа «Інтернет»;

- засоби масової інформації;
- ОДВ (зокрема митні та податкові служби) і ОМС інших держав;
- інформаційні бази міжнародних організацій;
- суб'єкти господарювання – нерезиденти України;
- громадяни та інші мешканці України, громадські організації;
- суб'єкти оподатковуваної діяльності та власності;
- українські та іноземні наукові установи;
- українські та іноземні навчальні заклади.

Співпрацю ДПС із ОДВ та ОМС України може бути впроваджено або розвинуто шляхом унесення відповідних змін до законодавства України.

Для запровадження співпраці ДПС із конкретними ОДВ та ОМС інших держав, а також із міжнародними організаціями мають бути прийняті відповідні зміни до міжнародних договорів України.

З метою мотивації до співпраці з ДПС суб'єктів господарювання – нерезидентів України доцільним є внесення змін до податкового законодавства України, які полягають у встановленні обов'язку держави Україна виплачувати зазначеним суб'єктам господарювання певний обсяг коштів, який прямо залежить (становить певний, нормативно затверджений відсоток) від обсягу донарахованих, узгоджених і сплачених унаслідок зазначеної співпраці податкових зобов'язань.

Зазначена співпраця ДПС із міжнародними організаціями, а також ОДВ та ОМС інших держав і суб'єктами господарювання – резидентами інших держав доцільна для виконання її функцій, передбачених підпунктом 57 пункту 4 Положення [137] – виявляти кримінальні та інші правопорушення у податковій, митній та бюджетній сферах, а також установлювати місцезнаходження ПП, у тому числі з метою опитування їх засновників, посадових осіб.

Співпраця ДПС із міжнародними організаціями, а також ОДВ та ОМС інших держав і суб'єктами господарювання – резидентами інших держав також доцільна для виконання її функцій, передбачених підпунктом 60

пінкту 4 Положення [137] – виявлення, аналіз та перевірка фінансових операцій, які можуть бути пов’язані з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму. Зазначена співпраця, на думку автора, має являти собою належним чином регламентований взаємний обмін інформацією з метою подальшого ризик-орієнтованого аналізу, здійснюваного як у автоматизованому режимі, так і безпосередньо досвідченими фахівцями.

Для проведення боротьби з незаконним виробництвом, переміщенням та обігом підакцизних товарів – виконання функції ДПС, передбаченої підпунктом 34 пункту 4 Положення [137] – доцільною є співпраця з ОДВ України, які є контролюючими та правоохоронними.

У контексті зазначеного вище, доцільно привести ряд функцій ДПС, передбачених підпунктами 51 та 52 пункту 4 Положення [137]:

- укладення в установленому порядку міжвідомчих договорів із податковими органами іноземних держав;
- проведення, в межах передбачених законом повноважень, переговорів та консультаційної роботи з підготовки міжнародних договорів із питань, які належать до компетенції ДПС;
- підготовка пропозицій із укладення зазначених вище договорів, а також із припинення та/або зупинення їх дії;
- здійснення міжнародного співробітництва, забезпечення виконання зобов’язань, узятих за міжнародними договорами України, із питань, які належать до компетенції ДПС, у тому числі шляхом надання взаємної адміністративної допомоги у виявленні та розслідуванні порушень законодавства, а також у запобіганні зазначеним порушенням.

Чинним сьогодні в Україні нормативно-правовим забезпеченням – Положенням [137] передбачені можливості ДПС впливати на закони та підзаконні акти України у два способи. ДПС, відповідно до покладених на неї завдань, виконує такі нормотворчі функції:

1) видання та затвердження власних підзаконних актів із питань реалізації державної податкової політики, державної політики у сфері державної митної справи, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового і митного законодавства, а також законодавства із питань сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

2) розробка та подання законопроектів та проектів інших НПА до Верховної Ради України через Міністра фінансів (підпункти 1 і 2 пункту 4 Положення про Державну податкову службу України [138]) – до функцій ДПС належать узагальнення практики правозастосування з питань, які належать до її компетенції, розробка пропозицій з удосконалення НПА, які регулюють перераховані вище питання фіскальної політики: ЗУ, актів Президента України та КМУ, НПА міністерств, та подання їх в установленому порядку Міністру фінансів, як членові КМУ.

Виходячи з зазначеного вище, співпраця ДПС з законодавчою владою можлива лише через Міністра фінансів. На думку автора, посередництво Міністра фінансів у співпраці ДПС з Верховною Радою України є доцільним лише у питаннях, які безпосередньо стосуються фінансової політики України. Враховуючи значні впливи податкової системи на всі три складові сталого розвитку (і екологічну, і економічну, і соціально-інституційну), доцільним є вдосконалення співпраці ДПС з Верховною Радою України шляхом нормативного затвердження можливостей зазначеної співпраці одним із наступних способів:

1) подання законопроектів ДПС до Верховної Ради України через Кабінет Міністрів України;

2) подання проектів податкового законодавства до Верховної Ради України через залучення до співпраці депутатів, зацікавлених у цій тематиці.

Підготовка проектів податкового законодавства до Верховної Ради України реалізацію тих напрямів державної із залученням центральних

органів виконавчої влади, відповідальних за реалізацію тих напрямів державної політики, які відносяться до предмета відповідного галузевого законодавства, може значно підвищити рівень якості зазначених законопроектів. Таке підвищення рівня якості пояснюється тим, що до оцінювання того чи іншого законопроекту, долучаються досвідчені фахівці з того напрямку реалізації державної політики, якому відповідає законопроект.

Прискорення постійного вдосконалення податкового законодавства шляхом розвитку нормотворчої функції ДПС сприятиме підвищенню рівня економічної безпеки України у наступні способи:

- підвищення адаптивності нормативно-правового забезпечення системи оподаткування в Україні до особливостей економічного розвитку шляхом більш повного врахування як наявного стану, так і тенденцій змін економічного середовища (покращення підприємницького клімату);
- підвищення оперативності реагування Верховної Ради України на наявні та нові виклики, ризики, небезпеки і загрози податковій безпеці держави, спричинені змінами політичних, економічних, екологічних, соціальних та інших умов податкової системи.

Важливою, у контексті зниження ризиків порушення податкового законодавства платниками (суб'єктами оподатковуваних діяльності чи власності), є співпраця ДПС з тими ОДВ та ОМС, на які покладено повноваження з реєстрації об'єктів власності, зокрема оподаткованої: автомобілів та об'єктів нерухомості. До цих органів належать МВС, Міністерство Юстиції України та виконавчі комітети місцевих рад. Належним чином оформлений доступ відповідних підрозділів ДПС до баз даних прав власності на майно, шляхом знеособленого, автоматизованого аналізу видів, динаміки, обсягів та структури власності, має сприяти забезпеченню виконання чинного законодавства в таких напрямках:

- сприяння визначенню реальної платоспроможності суб'єкта господарювання через зазначений аналіз власності його бенефіціарів;

– попередження або розкриття корупційних злочинів, через зазначений аналіз динаміки обсягів власності службовців ОМС та ОДВ (у тому числі ДПС) і зіставлення його результатів з обсягами та джерелами їхніх офіційних доходів, а також надання належно оформленого доступу до результатів зазначеного зіставлення антикорупційним органам.

Зокрема, згідно підпункту 19 пункту 4 Положення про Державну автомобільну інспекцію (далі – ДАІ) МВС (далі – ДАІ) України [135], на ДАІ покладалися повноваження зі проведення державної реєстрації (перереєстрації) та обліку призначених для експлуатації на вулично-дорожній мережі загального користування транспортних засобів усіх типів. Згідно підпункту 37 пункту 4 Положення [135], вона вела автоматизований облік, накопичення, оброблення та використання даних про транспортні засоби, що підлягали державній реєстрації органами ДАІ, в тому числі відповідних даних про митне оформлення та нотаріальне посвідчення угод щодо них. Співпрацю ДАІ з державними органами та органами місцевого самоврядування було передбачено пунктом 7 Положення [135]. Сьогодні про ДАІ можна згадувати лиш у контексті ретроспективного аналізу, адже 9 Листопада 2015 року, з набранням чинності Постановою КМУ № 904, внесено зміни до Порядку [151]. Після зазначених змін, згідно пункту 3 Порядку [151], державна реєстрація транспортних засобів проводиться територіальними органами з надання сервісних послуг МВС України. Облік зареєстрованих транспортних засобів передбачає реєстрацію, накопичення та зберігання інформації про такі засоби та відомостей про їх власників у Єдиному державному реєстрі МВС України, порядок ведення якого затверджується МВС України.

У контексті зазначеного вище, доцільним є налагодження співпраці, через здійснення інформаційного обміну, ДПС з МВС України.

Сьогодні про співпрацю ДПС з Державною реєстраційною службою України (далі – Укрдержреєстр) також можна згадувати лиш у контексті ретроспективного аналізу, адже 31 Березня 2015 року з набранням чинності

Постановою КМУ № 150 повноваження припиненого Укрдержреєстру передано Міністерству юстиції України. У контексті ретроспективного аналізу зазначимо, що співпраця Укрдержреєстру з вітчизняними та іноземними підприємствами, установами і організаціями була передбачена підпунктом 27 пункту 4 Положення [136]. Підпунктом 9 пункту 4 Положення [136] була передбачена функція державної реєстрації речових прав на нерухоме майно. Облік, відповідно до закону, об'єктів нерухомого майна незалежно від форм власності, належить також до делегованих повноважень місцевих рад, згідно підпункту 10 пункту 6 статті 30 ЗУ «Про місцеве самоврядування» [157]. Співпраця ДПС з Міністерством юстиції України та з ОМС, які ведуть облік об'єктів нерухомого майна, також є доцільною, шляхом належно оформленого та регламентованого автоматизованого, знеособленого аналізу АІС ДПС баз даних зазначених органів із метою сприяння визначенню реальної платоспроможності суб'єктів господарювання, а також із метою попередження та/або розкриття корупційних злочинів, вчинюваних державними службовцями.

У публікації [178, с. 256] автором приведений приклад успішного використання Агентством з доходів Італії системи «APPLE» – комплексу комп'ютерних програм, який виявляє можливих порушників податкового законодавства серед усіх платників податків – фізичних осіб (резидентів або нерезидентів) старших 18 років, які мають податковий код. Це виявлення відбувається шляхом зіставлення внутрішньої (дані податкової звітності) та зовнішньої (дані про наявність у власності автомобілів, літаків та іншого дорогого майна, перекази сум, які перевищують установлене нормативно затверджене значення) інформації та виявлення розбіжностей. Система «APPLE», згідно КРМДЗ ПА [3, р. 66], сприяла значним позитивним зрушенням у КІП Агентства з доходів. Нами і у [178], і у підрозділах 3.1 і 3.2 зазначеної дисертаційної праці стверджувалася доцільність упровадження аналогу системи «APPLE» в роботу фіскальних органів України. З метою створення та розвитку міжвідомчої взаємодії ДПС з МВС, Міністерством

юстиції України та відповідними ОМС, доцільним є створення автоматизованої БД, яка адмініструється на рівні центрального апарату ДПС, а також виявляє й автоматично, у нормативно регламентованому порядку, повідомляє: (1) ДПІ районного рівня про факти придбання бенефіціарами суб'єктів господарювання, зареєстрованих у даних ДПІ, та їхніми родичами автомобілів та об'єктів нерухомості, вартість яких перевищує певне порогове значення, також зазначене у спеціальному НПА; (2) ГУ власної безпеки ДПС про факти придбання службовцями ДПС та їхніми близькими родичами об'єктів власності, вартість яких перевищує певне порогове значення, також установлене у спеціальному НПА; (3) антикорупційні органи України про факти придбання державними службовцями, а також посадовими і службовими особами ОМС України та їхніми близькими родичами об'єктів власності, вартість яких перевищує певне порогове значення, також установлене у спеціальному НПА. Робота цієї системи допоможе виявити в Україні суб'єктів господарювання та посадових осіб, які, декларуючи незначні або нульові фінансові обороти, витрачають незіставно з ними більші суми коштів на предмети розкоші, а також значно знизити корупційні РР як у ДПС, так і в інших ОДВ та ОМС.

Співпраця і МВС, і Міністерства юстиції України з ОДВ, до яких належить ДПС, передбачена їх положеннями [131, 135, 136]. Взаємодія у межах виконавчої гілки влади передбачена також у підпункті 2 пункту 3 Положення [138]. У цьому підпункті зазначено, що ДПС здійснює внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики (шляхом підготовки та прийняття відповідних НПА) з цілого ряду напрямів, пов'язаних із завданнями ДПС, а саме у сферах: оподаткування та державної митної справи; боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства; здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів; контролю за виробництвом і обігом таких підакцизних товарів, як спиртовмісні суміші, призначені для

пиття, та сигарети; адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземних валютах в установленій законодавством термін, дотримання порядку проведення готівкових розрахунків за товари та послуги, за наявністю торгових патентів, а також ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що, згідно чинного законодавства, підлягають ліцензуванню.

Описане вище вдосконалення співпраці ДПС з іншими ОДВ сприятиме підвищенню рівня економічної безпеки України у наступні способи:

- підвищення рівня фінансової складової економічної безпеки України шляхом мобілізації більших обсягів податкових надходжень через зниження податкових втрат, обумовлених порушенням законодавства;
- підвищення рівня соціальної складової економічної безпеки України шляхом розвитку попередження корупції на державному рівні.

Використання ДПС інформації з такого ряду джерел, як комп'ютерна мережа «Інтернет», а також телевізійні, друковані та інші засоби масової інформації, є доцільним із метою підвищення якості виконання цілого ряду задач цієї служби, серед яких:

- контроль за виконанням ПП їхніх податкових обов'язків, у тому числі – шляхом автоматизованого:
 - визначення непрямыми методами реальної платоспроможності суб'єктів господарювання чи оподаткованої власності;
 - визначення непрямыми методами обсягів оподатковуваних операцій (виробництво, торгівля, інша діяльність) чи оподаткованої власності;

- виявлення господарських операцій, які можуть бути елементами схем протизаконного ухилення від оподаткування;
- виявлення та аналізу схем і методик ухилення від оподаткування;
- контроль за виконанням державними службовцями та посадовими особами місцевого самоврядування антикорупційного законодавства – шляхом як автоматизованого, так і виконуваного досвідченими фахівцями аналізу інформації про наявність у власності зазначених об’єктів антикорупційного контролю, а також членів їхніх сімей, об’єктів транспорту чи нерухомості, вартість яких перевищує певне нормативно затверджене значення, а також через автоматизований аналіз динаміки обсягів зазначеної власності;
- боротьба з контрабандою та порушенням митних правил – шляхом як автоматизованого, так і виконуваного досвідченими фахівцями аналізу інформації про можливі шляхи контрабанди та способи порушення митних правил;
- виявлення, дослідження та визначення доцільності впровадження до діяльності ДПС передових підходів виконання податкових і митних функцій, застосовуваних у фіскальних адміністраціях інших держав.

Описане вище вдосконалення опрацювання ДПС інформації з зовнішніх джерел сприятиме підвищенню рівня економічної безпеки України у наступні способи:

- підвищення рівня фінансової складової економічної безпеки України шляхом мобілізації більших обсягів податкових надходжень через зниження податкових втрат, обумовлених ОМО та порушеннями законодавства;
- підвищення рівня цілого ряду складових економічної безпеки України шляхом постійного розвитку податкової та митної систем України.

На думку автора, постійного розвитку потребує наукове та нормативно-правове забезпечення співпраці ДПС із такими суб’єктами, як

ОДВ (зокрема митні та податкові служби) і ОМС інших держав, а також суб'єкти господарювання – резиденти інших держав. Зазначена співпраця доцільна і для здійснення виконання ДПС її завдань і функцій, і для розвитку методичного, нормативно-правового, організаційного і технічного забезпечення зазначеного виконання.

Позитивний вплив зазначеної співпраці на виконання ДПС її завдань і функцій можливий у наступних напрямках:

- протидія контрабанді та порушенням митних правил – зокрема шляхом точного визначення, через інформаційний обмін із митними службами інших держав, країни походження товарів чи послуг, а також обсягів та/або задекларованої вартості зазначених товарів чи послуг;

- запобігання та протидія трансфертному ціноутворенню – зокрема шляхом точного визначення, через інформаційний обмін із митними службами інших держав, країни походження товарів чи послуг, а також динаміки задекларованої вартості зазначених товарів чи послуг, із ризик-орієнтованим аналізом зазначеної динаміки з метою виявлення суб'єктів офшорної мінімізації оподаткування (далі – ОМО) та відбору (можливо – автоматизованого) суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності для перевірок по трансфертному ціноутворенню;

- запобігання та протидія ОМО шляхом зіставлення статистичних даних ОДВ інших держав, які стосуються видів та обсягів міжнародної торгівлі – з метою виявлення ланцюгів постачальників та посередників, а також і юрисдикцій, використовуваних у схемах ОМО [193];

- точне визначення суб'єкта виготовлення (виробництва, надання) конкретних товарів та послуг, що може сприяти захисту прав покупців чи споживачів зазначених товарів та послуг в Україні;

- визначення динаміки вартості конкретного товару впродовж усього ланцюга постачання, що може сприяти уточненню оподаткованої вартості, а також сприяти запобіганню трансфертному ціноутворенню.

Позитивний вплив зазначеної співпраці у контексті розвитку методичного, організаційного і технічного забезпечення виконання ДПС її завдань і функцій можливий у наступних напрямках:

- обмін передовим перевіреним досвідом методичного забезпечення діяльності з метою взаємного впливу, націленого на підвищення ефективності та результативності;
- створення спільних груп із представниками іноземних ОДВ із розвитку нормативно-правового та організаційного забезпечення діяльності органів державних доходів, зокрема адміністрування податків;
- вивчення досвіду технічного забезпечення функціонування органів державних доходів, виявлення та оцінювання доцільних до впровадження у діяльність ДПС окремих інструментів та технічних засобів чи їх комплексів, що може сприяти підвищенню ефективності та результативності діяльності ДПС узагалі, а також адміністрування податків зокрема.

Джерелами інформації як для виконання, так і для вдосконалення виконання завдань і функцій ДПС можуть бути інформаційні бази міжнародних організацій, які зокрема містять дані про:

- обсяги та види міжнародної торгівлі (аналіз зазначених даних може бути, зокрема, застосований для виявлення юрисдикцій, використовуваних у схемах ОМО, а також суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, задіяних у зазначених схемах);
- обсяги та види виготовлених у тій чи іншій юрисдикції (країні чи території) товарів та/або вперше наданих послуг (аналіз зазначених даних може бути, зокрема, використаний для виявлення юрисдикцій походження товарів і послуг, а отже – для захисту прав українських споживачів).

Описане вище вдосконалення опрацювання ДПС інформації з зовнішніх джерел сприятиме підвищенню рівня економічної безпеки України у наступні способи:

- підвищення рівня фінансової, зокрема податкової складової економічної безпеки України шляхом мобілізації більших обсягів податкових надходжень через зниження податкових втрат, обумовлених ОМО та порушеннями законодавства;

- підвищення рівня продовольчої та соціальної складових економічної безпеки України шляхом постійного розвитку систем державного контролю за якістю імпортованої продукції, зокрема продовольчої та захисту прав українського споживача;

- підвищення рівня ряду складових економічної безпеки України шляхом розвитку міжнародної співпраці з попередження ОМО.

Співпраця ДПС із такими суб'єктами, як громадяни та громадські організації України, сприятиме встановленню зворотного зв'язку із громадянським суспільством із метою вдосконалення, в межах компетенції ДПС, методичного, нормативно-правового та організаційного забезпечення функціонування податкової системи України.

Співпраця ДПС із ПП – суб'єктами оподатковуваної діяльності та власності корисна у напрямі проведення опитувань останніх із метою:

- вдосконалення нормативно-правового, організаційного та технічного забезпечення адміністрування податків;

- ризик-орієнтованого моніторингу суб'єктивного сприйняття ПП оптимальності рівня податкового навантаження;

- корегування зазначеного рівня податкового навантаження з метою оптимізації показників економічної безпеки України через зниження рівня тіньової економіки та обумовлених нею податкових втрат.

Співпраця ДПС з українськими та іноземними науковими установами, на думку автора, доцільна з метою виконання таких завдань, як:

- розвиток наукових засад діяльності ДПС;

- сприяння отриманню, опрацюванню та поширенню передового досвіду роботи фіскальних органів України.

Співпраця ДПС із українськими та іноземними навчальними закладами, на думку автора, доцільна з метою виконання двох завдань:

- підвищення рівня знань персоналу ДПС;
- сприяння ДПС формуванню податкової культури народу України.

Описане вище вдосконалення співпраці ДПС із інститутами громадянського суспільства, навчальними та науковими закладами як в Україні, так і за її межами сприятиме підвищенню рівня економічної безпеки України у наступні способи:

- підвищення якості системи оподаткування України шляхом упровадження передових рекомендацій та світового досвіду оподаткування;
- постійне підвищення якості податкового законодавства України шляхом розвитку зворотного зв'язку і з ПП, і з ГО, і з громадянами;
- підвищення рівня ряду складових економічної безпеки України шляхом підвищення рівня фінансової спроможності держави через зростання обсягів бюджетних надходжень.

Одним із важливих кроків до підвищення ефективності міжвідомчого інформаційного обміну у сфері охорони економічної безпеки держави є створення Служби фінансових розслідувань України, передбачене розробленою Урядом Концепцією реформування податкової системи України. Така служба має бути створена у тісній взаємодії Департаменту боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом та підрозділів податкової міліції ДПС, ГУ по боротьбі з організованою злочинністю та Департаменту Державної служби боротьби з економічною злочинністю МВС, а також ГУ контррозвідувального захисту інтересів держави у сфері економічної безпеки СБУ [89].

Висновки. З метою підвищення рівня законності в оподаткуванні в Україні доцільним є підвищення ефективності інформаційного обміну ДПС України як із ОДВ та з ОМС України та інших держав. Це зумовлюється значно ширшими можливостями зниження ПР та підвищення рівня

виконання податкового законодавства за наявності інформаційного обміну та співпраці ДПС із представниками як законодавчої, так і виконавчої й судової гілок української влади, а також підприємницького сектора та громадянського суспільства. У зв'язку з успішним тривалим використанням системи «REAP» в Ірландії, доцільно впровадити аналог цієї системи в Україні. Початком такого впровадження може бути посилення опрацювання ДПС інформації з зовнішніх джерел, до яких належать БД інших ОДВ та ОМС, а також підприємницького сектора та громадянського суспільства.

Співпраця ДПС із ОДВ, ОМС та громадянським суспільством України доцільна за такими напрямками і з наступними завданнями:

- із законодавчою владою – з метою розвитку податкового законодавства України – вдосконалення зазначеної співпраці доцільне шляхом надання ДПС права подання законопроектів до Верховної Ради України через Міністрів чи голів інших центральних органів виконавчої влади, відповідальних за ті напрями державної політики, які відносяться до предмета регулювання кожного конкретного законопроекта;

- із виконавчою владою – з метою запобігання та протидії правопорушенням, зокрема податковим – удосконалення зазначеної співпраці доцільне шляхом надання ДПС права доступу до БД МВС та Міністерства юстиції України з метою автоматизованого ризик-орієнтованого аналізу об'ємів і динаміки власності ПП, державних службовців і посадових осіб ОМС України для запобігання та протидії як податковим, так і корупційним правопорушенням;

- із судовою владою – з метою запобігання працевлаштування у ДПС осіб, визнаних судом винними у вчиненні корупційних злочинів – удосконалення зазначеної співпраці доцільне шляхом надання кадровим підрозділам ДПС права належним чином регламентованого доступу до Єдиного державного реєстру судових рішень із метою недопущення до працевлаштування у ДПС осіб, раніше визнаних судом винними у вчиненні корупційних злочинів, що має суттєво знизити корупційні ПР;

- із органами місцевого самоврядування – з метою запобігання та протидії правопорушенням – удосконалення співпраці доцільне шляхом надання ДПС права доступу до реєстрів прав на нерухоме майно, які ведуть ОМС, з метою автоматизованого ризик-орієнтованого аналізу об’ємів і динаміки власності ПП, державних службовців і посадових осіб ОМС України для запобігання та протидії податковим і корупційним правопорушенням;

- із громадянським суспільством – із метою моніторингу суб’єктивного сприйняття громадянами як податкового законодавства, так і якості системи оподаткування в Україні, а також із метою отримання та опрацювання відповідними підрозділами та окремими службовцями ДПС пропозицій із удосконалення як податкового законодавства, так і інших аспектів якості системи оподаткування в Україні.

- із ПП – з метою моніторингу суб’єктивного сприйняття платниками оптимальності рівня податкового навантаження, а також цілого ряду показників якості адміністрування податків.

До підвищення ефективності міжвідомчого інформаційного обміну у сфері охорони державної економічної безпеки має призвести створення, у взаємодії ряду підрозділів відповідних ОДВ, Служби фінансових розслідувань України, передбачене розробленою КМУ Концепцією реформування податкової системи України.

Висновки до розділу 3

При вивченні європейської практики ДПРМ та світової практики податкового стимулювання інноваційного розвитку виявлено доцільний до впровадження в Україні досвід.

Впровадження в Україні інструментів податкового стимулювання інноваційного розвитку економіки, успішно застосовуваних у державах – лідерах за глобальним інноваційним індексом – США та Сполученому Королівстві, адаптованих до вітчизняних умов, призведе до прискорення

технологічного оновлення економіки України – переходу суб'єктів господарювання до використання засобів виробництва вищих технологічних укладів. Заохочення підприємств до НДДКР шляхом зниження бази або ставки оподаткування їхньої діяльності сприятиме суттєвому зростанню обсягу прикладних інноваційних досліджень у приватному секторі. Зазначені дослідження, в силу виникнення з ініціативи суб'єктів господарювання, мають високу ймовірність утілення у готовий виробничий цикл із негайним економічним ефектом, адже подібні НДДКР підприємницького сектору мають, у якості логічного підґрунтя, результати аналізу поточної ринкової ситуації та практичні прогнози щодо перспектив її змін.

Інструментом комплексного інноваційного розвитку економіки, доцільним до якнайскорішого впровадження в Україні, є «податкові знижки» – скасування податків, які стягуються при придбанні високотехнологічних екологічних товарів українського виробництва, зокрема електромобілів, а також автомобілів, які використовують відновлювані види палива.

У розділі приведено доцільний до термінового впровадження в Україні інструментарій податкового стимулювання інноваційного розвитку економіки, який полягає у диференціюванні податкового навантаження залежно від обсягів інноваційної діяльності платників податків.

Інструментарій ДПРМ класифіковано на стратегічні інструменти, засоби управління ПР по етапах та засоби комбінованого застосування: стратегічні інструменти ДПРМ є засобами впливу на весь комплекс законодавчих, економічних і психологічних умов у суспільстві з метою забезпечення належного виконання податковою системою її функцій; засоби по етапах є інструментами, застосовуваними на якомусь певному етапі ДПРМ – наприклад, виявлення ПР, їх оцінювання тощо; інструменти комбінованого застосування – застосовуються на кількох етапах ДПРМ. Також досліджено та описано комплексні інструменти ДПРМ, доцільні до

впровадження в Україні. Для інструментів, доцільних до впровадження в Україні, запропоновані шляхи та особливості імплементації.

Динаміка якості ДПРМ демонструє стабільне зростання із 2000 по 2011 рік та різке падіння з 2011 по 2014 рік. Позитивну динаміку 2000 – 2011 років автор пояснює Проектом модернізації ДПС України, в межах якого здійснювався активний розвиток РОСАП. Негативну динаміку ДПРМ 2011 – 2014 років, в основному, спричинили:

- припинення ПМДПС, зупинка моніторингу ряду факторів ПР;
- деструктивна валютна політика НБУ;
- зниження якості опрацювання ПР: зростання корупції та витратності адміністрування податків, неоголошена війна РФ проти України;
- негативна динаміка удосконалення ДПРМ.

Для розвитку ДПРМ в Україні доцільним є вдосконалення співпраці ДПС із ОДВ та ОМС, міжнародними організаціями та громадянським суспільством. Доцільним є впровадження в роботу ДПС АІС, аналогічних передовим інструментам, використовуваним податковими службами ЄС. Початком такого впровадження може бути посилення опрацювання ДПС інформації з зовнішніх джерел, до яких належать БД інших ОДВ та ОМС. Доцільним є розширення функціональності аналітичної системи ДПС «Податковий блок» для виявлення фактів придбання суб'єктами оподаткування (як підприємцями, так і державними службовцями) предметів розкоші за непідтвердженими або сумнівними доходами і надання у встановленому законодавством порядку такої інформації відповідним підрозділам ДПС (у тому числі – антикорупційним), іншим контролюючим органам (правоохоронним, антикорупційним). Зазначене розширення сприятиме виявленню суб'єктів оподаткування, які, декларуючи незначні доходи, витрачають значні суми коштів на предмети розкоші.

ДПРМ має суттєвий вплив на інтегральний індекс економічної безпеки України. Для повноцінного системного становлення ДПРМ у нашій державі чинне законодавство України потребує впровадження змін, націлених на нормативно-правове врегулювання ДПРМ. Зазначені зміни доцільні у формі прийняття Закону України «Про управління податковими ризиками держави» або внесення змін до ПКУ шляхом додавання розділу «Управління податковими ризиками держави».

Основні положення розділу опубліковані автором у працях [173, 176 – 181, 184, 185, 188, 191 – 193].

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні приведені теоретичне узагальнення та наукове вирішення проблеми розвитку державного податкового ризик-менеджменту в системі економічної безпеки України. В основу державного податкового ризик-менеджменту покладено принцип виконання податковою системою всіх її функцій, орієнтованого на досягнення цілей сталого розвитку країни. Основні висновки з отриманих підсумків проведеного дослідження полягають у наступному.

1. Підтримання належного рівня економічної безпеки національної економіки сприяє сталому розвитку країни, тобто функціонуванню суспільства в екосистемі з обмеженими параметрами, що забезпечує збалансовану динамічну рівновагу між компонентами інтегрованої екосистеми протягом необмежено тривалого проміжку часу, за якого гармонійно поєднуються економічна, соціальна та екологічна складові існування людства, сприяючи одна одній. Доцільними до впровадження у чинну нормативно-правову базу є уточнені визначення ряду понять, серед яких економічна безпека держави, інвестиційно-інноваційна діяльність, податкова безпека держави. Розкриті причини виникнення порушень у сфері ТЕ, тіньові схеми ухилення від оподаткування. Класифіковано податкові інструменти стимулювання інноваційної діяльності. Схематично розглянуто проблематику управління податковими ризиками.

2. Виявлено, що спрощення адміністрування податків є одним із найважливіших чинників зниження кількості порушень податкового законодавства. Запропоновано систему заходів зі зниження рівня порушень податкового законодавства, пов'язаних із ПДВ, ППП, ПДФО та акцизним податком. Констатовано потребу змін адміністрування ряду податків, пов'язаних із відповідними змінами їх ставок, термінів сплати та порядку обліку, з метою податкового стимулювання інноваційної діяльності в економіці.

3. Поняття «податковий ризик» означене як комплексне соціально-економічне явище, яке полягає в можливості необґрунтованого неналежного виконання податковою системою її функцій унаслідок впливу на процеси формування податкової бази та справляння податків низки факторів, та характеризується обсягами можливих збитків, їх імовірністю та сприйняттям факторів ПР суб'єктами оподаткування. Запропоновано теоретико-методичну основу створення і розвитку системи ДПРМ, яка включає суб'єктів, об'єкти, принципи, підходи, цільову функцію та інструменти діяльності. Постійний розвиток РОСАП, яка повинна звести до мінімуму роль суб'єктивного фактора при прийнятті персоніфікованих фіскальних рішень, є пріоритетною задачею з модернізації роботи ДПС. Рішення щодо проведення КПР мають прийматися за результатами автоматизованого знеособленого оцінювання податкової поведінки суб'єкта господарювання за величиною параметрів ПР: фіскального значення, ймовірності реалізації та сприйняття порушень податкового законодавства. Визначено мету ДПРМ як усестороннє сприяння виконанню податковою системою її функцій, направлене на досягнення цілей сталого розвитку.

4. Фактори ризику невиконання податковою системою її функцій класифіковані на 4 групи: суб'єктивні, операційні, економічні та зовнішні. Проведений регресійний аналіз взаємозв'язку рівня податкових втрат і показника добровільності виконання податкових зобов'язань, відношення обсягу ТЕ до ВВП та інтегрального індексу економічної безпеки України, а також інтегрального індексу фінансової безпеки України та відношення обсягів ТЕ до ВВП показав наявність тісної зворотної регресійної залежності значень усіх трьох пар часових рядів. Встановлено, що при задоволеності 90 % платників рівнем ставок, обсяг податкових втрат не перевищує 10 % від ВВП, а в Україні оптимальним (таким, який задовольняє 90 % платників податків) є рівень податкового навантаження у 22 – 23 відсотки від ВВП. При встановленні оптимального, на думку платників, рівня податкового навантаження інтегральний індекс економічної безпеки України зростає на 4

%. Важливим є надання більшої ваги регулюючій та стимулюючій функціям податків, надання ПП широкого спектру послуг для об'єктивного оцінювання рівня податкового навантаження. Констатовано доцільність упровадження в Україні нормативно регламентованого проведення регулярного макроекономічного аналізу зовнішньої торгівлі з метою виявлення юрисдикцій, сегментів експорту-імпорту та суб'єктів ОМО, що включає комплексний моніторинг зовнішньоекономічної діяльності СЗЕД – резидентів України, у тому числі, з метою виявлення СЗЕД для проведення перевірок із трансфертного ціноутворення.

5. Сформульовано рівні оцінювання податкової політики держави: рівень сталого розвитку; нормативно-правовий; політико-економічний; виконавчий. За кожним рівнем виділено показники, за якими має здійснюватися цільове управління вдосконаленням податкової політики. Виділено критерій стану та динаміки розподілу ВВП за технологічними укладами. Констатовано доцільність розробки та нормативного затвердження методики розрахунку величини податкового розриву.

6. Класифіковано негативні фактори економічної безпеки держави. Ці фактори означені та ранжовані по мірі зростання: виклик, ризик, небезпека, загроза. Регресійний аналіз залежності інтегрального індексу економічної безпеки України від індексу якості ДПРМ показує сильний кореляційний зв'язок зазначених величин, отже доцільні розробка та запровадження в роботу ОДВ України системи ДПРМ, етапами функціонування якої є: 1) інформаційно-аналітичний (збір інформації про всі можливі джерела ПР, класифікація джерел); 2) ідентифікація (виявлення) ПР, за якої встановлюються можливі параметри всіх можливих ПР; 3) комплексний аналіз ризику (якісний і кількісний) із розрахунком ступеня можливого впливу ризику на функціонування податкової системи; 4) зниження ступеня ризику – планування дій як для профілактики, так і на випадок реалізації ризику; 5) контроль можливої чи наявної ситуації; 6) реалізація програми дій опрацювання ПР за їх виникнення: (забезпечення

сталого розвитку суспільства, вдосконалення законодавства, оптимізація зовнішньої політики держави; антикорупційна діяльність; КПР); 7) оцінювання ефективності та подальший розвиток ДПРМ.

Сформульовані теоретичні основи доцільної до нормативного затвердження в Україні, як одного з елементів системи ДПРМ, методики оцінювання якості ДПРМ, виходячи з величини його вихідних показників. Зазначені показники характеризуються якістю кожного з семи етапів ДПРМ.

7. Виділено доцільні до упровадження в Україні інструменти, перевірені практикою держав – лідерів рейтингу за глобальним інноваційним індексом: зниження або бази, або ставки оподаткування суб'єктів інноваційної діяльності. Установлено доцільність упровадження інструменту комплексного інноваційного розвитку економіки – «податкових кредитів» на придбання високотехнологічних екологічних товарів українського виробництва. Засоби ДПРМ класифіковані. Спрогнозовані впливи впровадження описаних інструментів в Україні. Встановлено важливість підвищення ефективності КПР. Із метою підвищення зазначеної ефективності, доцільне формування особистої зацікавленості службовців підрозділів КПР в успішності їхньої діяльності шляхом нормативного закріплення розмірів премій зазначених службовців як нормативно закріпленого відсотка від узгоджених донарахованих ними за результатами КПР сум податкових зобов'язань.

8. Уся маса інструментів ДПРМ розподілена на три основні групи: відповідні певній стадії ДПРМ (виявлення, оцінювання тощо), комбіновані (відповідають декільком стадіям) та стратегічні (комплексне вирішення проблем оподаткування в державі). Приведено доцільний до якнайскорішого впровадження в Україні інструментарій податкового стимулювання інноваційної активності, який полягає у диференціюванні податкового навантаження залежно від наявності та обсягів інноваційної діяльності. Запропоноване упровадження в законодавство України інструментарію, що має сприяти значному підвищенню інтегрального індексу економічної

безпеки України, через його виробничу та інвестиційно-інноваційну (зокрема, шляхом підвищення рівня конкурентоспроможності продукції вітчизняної економіки через податкове стимулювання розвитку господарювання вищих технологічних укладів), зовнішньоекономічну (зокрема, шляхом ліквідації значних обсягів ОМО та шляхом нарощування обсягів високотехнологічного експорту), макроекономічну (зокрема, шляхом оптимізації технологічної структури економіки) та фінансову (шляхом значного підвищення, внаслідок упровадження запропонованого інструментарію ДПРМ, як обсягів податкових надходжень, так і інтегрального індексу економічної безпеки України, внаслідок упровадження зазначеного інструментарію, що означає значне підвищення якості ДПРМ) складові.

9. Запропоновані методи підвищення ефективності інформаційного обміну ДФС України як із ОДВ та з ОМС. Зокрема, посилення опрацювання ДПС інформації з зовнішніх джерел. Сформульовані напрями та завдання співпраці ДПС із ОДВ, ОМС, громадянським суспільством та платниками податків України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 2015 Index of Economic Freedom. Country Rankings. URL: <http://www.heritage.org/index/ranking> (Last accessed: 01.08.2016).
2. Anti-corruption glossary. Corruption URL: transparency.org/glossary/term/corruption (Last accessed: 01.06.2012).
3. Business systems & economics. Home > Vol 3, No 2 (2013) > Vinnychuk URL: <https://www3.mruni.eu/ojs/business-systems-and-economics/article/view/1474/1420> (Last accessed: 01.08.2014).
4. Compliance risk management guide for tax administrations. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/com

mon/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf (Last accessed: 13.05.2020).

5. Corruption Perceptions Index 2014: Results. URL: transparency.org/cpi2014/results (Last accessed: 01.01.2016).

6. Definition of 'Risk Management' URL: investopedia.com/terms/r/riskmanagement.asp (Last accessed: 01.01.2013).

7. Environmental Performance Index. Global Metrics for The Environment URL: <http://epi.yale.edu> (accessing date: 01.08.2015).

8. Global innovation index. URL: <https://www.globalinnovationindex.org> – (Last accessed: 31.03.2020).

9. GUIDANCE NOTE. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance URL: <http://www.oecd.org/site/ctpfta/37212610.pdf> – (Last accessed: 01.07.2018).

10. Introduction to Micro-business. URL: <http://toolkit.smallbiz.nsw.gov.au/part/20/99/449> (Last accessed: 01.08.2016).

11. Investopedia. Risk management URL: investopedia.com/terms/r/riskmanagement.asp (Last accessed: 01.08.2012).

12. Investopedia URL: <http://www.investopedia.com/corp/content-licensing.aspx> (Last accessed: 01.08.2012).

13. Managing operational tax risk. Find the right people, processes and technology to manage record-to-report risks 2014 Tax Risk and Controversy Survey series URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Managing-operational-tax-risk/\\$FILE/EY-managing-operational-tax-risk.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Managing-operational-tax-risk/$FILE/EY-managing-operational-tax-risk.pdf) (Last accessed: 01.08.2015).

14. Mission Statement and Strategic Goals. European Commission's Directorate General for Taxation and the Customs Union. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/about/welcome/mission_statement_en.pdf (Last accessed: 01.08.2012).

15. OECD. Centre for Tax Policy and Administration. URL: http://www.oecd.org/about/0,3347,en_2649_34897_1_1_1_1_1,00.html (Last accessed: 01.11.2016).
16. Oslo Manual. GUIDELINES FOR COLLECTING AND INTERPRETING INNOVATION DATA URL: www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files/BTYPD/kilavuzlar/Oslo_Manual_Third_Edition.pdf (Last accessed: 08.04.2020).
17. Oxford Dictionaries. About Oxforddictionaries.com URL: oxforddictionaries.com/words/about (Last accessed: 01.08.2012).
18. Oxford Dictionaries. Danger URL: oxforddictionaries.com/definition/english/danger (Last accessed: 01.08.2012).
19. PWC. Paying Taxes 2018. URL: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf Last accessed: 01.07.2018).
20. Ranking the Countries URL: <http://www.heritage.org/index/Ranking> (Last accessed: 01.01.2018).
21. Risk management. Concepts and guidance. Edited by Carl L. Pritchard. **ESI International**/4301 N. Fairfax Drive/Arlington, Virginia 22203. – 1997. – 218 p.
22. Risk management URL: businessdictionary.com/definition/risk-management.html (Last accessed: 01.08.2012).
23. Risk Management Made Easy. Andy Osborne & Ventus Publishing ApS. – 2012. – 56 p.
24. Schneider, Friedrich, Andreas Buehn and Claudio E. Montenegro (2009), Shadow Economies All Over the World. New Estimates for 162 Countries from 1999-2007, Washington, DC: World Bank (Policy Research Working Paper 5356), URL: http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/2010/10/14/000158349_20101014160704/Rendered/PDF/WPS5356.pdf (Last accessed: 01.05.2015).
25. Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years? Prepared by Leandro Medina and Friedrich Schneider Authorized

for distribution by Annalisa Fedelino January 2018 URL:
<https://www.imf.org/~media/Files/Publications/WP/2018/wp1817.ashx> (Last
 accessed: 01.02.2018).

26. State and local tax risk management – Even the odds URL:
<http://www.bakertilly.com/uploads/state-and-local-tax-risk-management.pdf> (Last
 accessed: 01.02.2018).

27. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries:
 Comparative Information Series, OECD (2010). URL:
<http://www.oecd.org/dataoecd/2/37/47228941.pdf> (Last accessed: 01.08.2012).

28. Tax Gap Map for Sweden. URL:
http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e811ae46c823f800014872/Report_2008_1B.pdf (Last accessed: 01.09.2012).

29. Tax risk management and governance review guide URL:
ato.gov.au/business/large-business/in-detail/key-products-and-resources/tax-risk-management-and-governance-review-guide/ (Last accessed: 01.01.2017).

30. Tax system. Inter-Active Terminology for Europe. URL:
<http://iate.europa.eu/FindTermsByLilId.do?lilId=826479&langId=en> (Last
 accessed: 01.01.2018).

31. The Intra-European Organisation of Tax Administrations. URL: iota-tax.org (Last accessed: 01.02.2018).

32. THE WORLD BANK. Central government debt, total URL:
data.worldbank.org/indicator/GC.DOD.TOTL.GD.ZS (Last accessed: 01.01.2018).

33. THE WORLD BANK. GDP per capita (current US\$). URL:
data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD/countries Last accessed:
 01.06.2018).

34. The World Bank. Data. GDP Current US\$. URL:
data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD (Last accessed: 01.06.2018).

35. The World Bank. Tax payments (number). URL:
data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.PAYM (Last accessed: 01.06.2018).

36. The World Bank. Time to prepare and pay taxes (hours). URL: data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS (Last accessed: 31.08.2021).
37. United Nations Development Programme URL: <http://www.undp.org> (Last accessed: 01.02.2018).
38. Visegrad Fund МЦПД Тіньова економіка в Україні: причини та шляхи подолання URL: http://icps.com.ua/assets/uploads/files/t_novaekonom_kaukra_ni.pdf (дата звернення: 01.01.2018)
39. World Economic Forum. URL: <http://www.weforum.org> (Last accessed: 10.02.2020).
40. World Bank Group. Doing Business. Paying Taxes URL: www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes (Last accessed: 01.08.2018).
41. World Bank Group. Doing Business. Paying Taxes. Paying Taxes Methodology URL: www.doingbusiness.org/Methodology/paying-taxes (Last accessed: 01.09.2012).
42. Аналіз сталого розвитку: глобальний і регіональний контексти : моногр. / Міжнародна рада з науки (ICSU) [та ін.] ; наук. кер. М. З. Згуровський. – К. : НТУУ «КПІ», 2010. – Ч. 1 : Глобальний аналіз якості та безпеки життя людей. – 252 с. – Бібліогр.: с. 106 – 112.
43. Аналіз сталого розвитку: глобальний і регіональний контексти: моногр. / Міжнародна рада з науки (ICSU) [та ін.]; наук.кер. М. З. Згуровський. – К. НТУУ «КПІ», 2010. Ч. 2. Україна в індикаторах сталого розвитку. – 216 с. – Бібліогр.: с. 150 – 155.
44. Аналітична доповідь до щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2015 році». – К. : НІСД, 2015. – 684 с.
45. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Ризики – сигнали тривоги в оподаткуванні. Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 2 (49). – 74–83.

46. Антикоррупционная экспертиза правовых актов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://anticorr.kz/ru/антикоррупционная-экспертиза-правов/> (дата звернення: 1.01.2018).

47. Антипов В. І. Тіньова економіка та економічна злочинність: світові тенденції, українські реалії та правові засоби контролю (теоретико-методологічне узагальнення). Вінниця: ДП ДКФ, 2006. 1040 с.

48. Белоусова І. А. Економічна безпека як стратегічна складова національної безпеки України URL: soskin.info/ea/2010/5-6/201036zmist.html - (дата звернення: 1.03.2018).

49. Боровик П. Онищенко В. Акцизний податок : проблеми податкового адміністрування та напрями їх вирішення URL: oldconf.neasmo.org.ua/node/2748 (дата звернення: 1.05.2017).

50. Валерий Мунтиян: «при нынешнем уровне финансирования - Вооружённые Силы Украины НЕ в состоянии отразить внешнюю угрозу», часть вторая URL: econoosfera.kiev.ua/ru/post/13/ (дата звернення: 1.03.2017).

51. Варналій З. С., Живко З. Б. Детінізація економіки як чинник розвитку підприємництва. Стратегічні пріоритети. – 2013. – № 4 (29) . – С. 29.

52. Введение в экономико-математические модели налогообложения : учеб. пособ. / под ред. Д. Г. Черника. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 256 с. : ил.

53. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К. ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2009. – 1736 с.

54. Визначення корупційних ризиків та запобігання їм у діяльності органів ДПС України: проблеми теорії та практики : монографія. К.: Алерта, 2010. 224 с.

55. Вітлінський В. В. Ризикологія в економіці та підприємстві / В. В. Вітлінський, Г. І. Великоіваненко. – К. : КНЕУ, 2004. – 480 с.

56. Вітлінський В. В., Редич О. В. Методологічні основи управління ризиками у адмініструванні податків. Науковий вісник Національного

університету державної податкової служби України. 2009. №3 (46). С. 107–113.

57. Вітлінський В. В. Тимченко Джерела і види податкових ризиків, їх взаємозв'язок. Фінанси України. –2007. – № 3. – С. 133–139.

58. Власюк О. С. Теорія і практика економічної безпеки в системі науки про економіку. Національний інститут проблем міжнародної безпеки при Раді національної безпеки і оборони України. – К., 2008. – 48 с.

59. Войтов С. Г. Розвиток державного митного та податкового ризик-менеджменту в Україні: порівняльний аналіз // The world of science and innovation. Proceedings of the 12th International scientific and practical conference. Cognum Publishing House. London, United Kingdom. 2021. Pp. 120–125. URL: <https://sci-conf.com.ua/wp-content/uploads/2021/07/THE-WORLD-OF-SCIENCE-AND-INNOVATION-1-3.07.2021.pdf>

60. Налоговая безопасность государства и экономических систем URL: m-economy.ru/art.php?nArtId=2199 (дата звернення: 1.03.2016).

61. Гальчак М. Сучасний стан акцизного оподаткування в Україні URL: bsfa.edu.ua/files/konf/23022013/sekciya3/teza_galchak.pdf (дата звернення: 4.03.2016).

62. Гарбар Т. «Транзитер» і «яма» - податкова карма або про "ризикові підприємства" URL: <http://blog.liga.net/user/tgrabar/article/8593.aspx> (дата звернення: 1.09.2017).

63. Герасимчук З. В. Регіональна політика сталого розвитку: теорія, методологія, практика : монографія. Луцьк: Надстир'я, 2008. – 528 с.

64. Головна сторінка розділу «Законодавство України» URL: zakon.rada.gov.ua/laws (дата звернення: 1.12.2017).

65. Горизонтальний моніторинг — новий сервіс для сумлінних платників податків URL: visnuk.com.ua/ua/pubs/id/623 (дата звернення: 10.09.2017).

66. Господарський кодекс України : станом на 16 січня 2003 р. № 436-IV. З подальшими змінами // Відомості Верховної Ради. – 2003. – № 18, № 19-20, № 21-22. – ст. 144.

67. Государственная стратегия экономической безопасности Российской Федерации (Основные положения) URL: scrf.gov.ru/documents/23.html (дата звернення: 10.06.2016).

68. Гранатуров В. М., Ясенова І. Б. Податковий ризик держави: визначення та класифікація. Фінанси України. 2007. № 10. С. 86–95.

69. Грицюк А. Г. Перспективи попередження зловживань з ПДВ запровадженням спеціальних рахунків. Форум права. 2011. № 3. С. 178–185.

70. Державна служба статистики України. Комплексні статистичні публікації. Збірник «Статистичний щорічник України» URL: ukrstat.gov.ua/

71. Державний борг України URL: minfin.gov.ua/file/link/394217/file/Debt_31.12.2013.pdf (дата звернення: 10.06.2018).

72. Десятнюк О. М. Управління податковими ризиками – нова парадигма розбудови податкової системи України. Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – 2007. – № 606 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 355–361. – Бібліографія: 8 назв.

73. Донець Л. І. Економічні ризики та методи їх вимірювання: Навчальний посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 312 с.

74. Дорошко О. Схеми ухилення від сплати податків URL: <http://monitor.cn.ua/ua/economics/4054>

75. Економічна енциклопедія : у 3 т. / [редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – Т. 1. – 864 с.

76. Економічна енциклопедія : у 3 т. / [редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – Т. 2. – 848 с.

77. Економічна енциклопедія : у 3 т. / [редкол.: С. В. Мочерний та ін.]. – К. : Видавничий центр «Академія», 2002. – Т. 3. – 952 с.

78. Економічний аналіз : базовий курс для податкового аналітика : навч. посібн. для слухачів проф. прогр. підвищення кваліфікації / Міндоходів України ; упоряд. І. С. Санжаревська, С. М. Шаповал. – К. : ДП «СВЦ Міндоходів України», 2013. – 800 с.

79. Євтушенко Н. О. Податкові ризики та система керування ними. Вісник Дніпропетровського університету. Серія: Менеджмент інновацій. Вип. 6. 2016. С. 68–77.

80. Захожай В. Б. Перевалова О. М. Податкові ризики в системі державного управління. Наукові записки. Серія : Економіка. 2009. Вип. 11. С. 32–39.

81. Інтелектуальні технології моделювання в інформаційно-аналітичній системі державної податкової служби : монографія / [за заг. ред. Л. Л. Тарангул]. – К. : Алерта, 2010. – 358 с.

82. Інформація щодо співробітництва Державної фіскальної служби України з міжнародними організаціями URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/informatsiya-schodo-spivrobitnitstva-mini/> (дата звернення: 10.01.2018).

83. Кінцевий звіт Наглядової ради з питань реалізації Проекту модернізації Державної податкової служби України (ПМДПС 1) від 25.05.2012. URL: sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/naglyadova-rada-z-pitan-rea/zvitu-np/60351.html (Last accessed: 10.08.2018).

84. Коваленко Ю. М., Борейко Н. М. Мінімізація податкових зобов'язань при здійсненні операцій у сфері електронної комерції. Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право): зб. наук. пр. Ірпінь, вид-во Нац. ун-ту держ. податкової служби України: 2010. № 3. С. 70–73.

85. Кодекс України про адміністративні правопорушення : від 7 грудня 1984 року № 8073-X // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1984. – Додаток до № 51. – ст. 1122.

86. Кондрат І. Ю., Миндюк Т. П. Тіньова економіка: сутність та сучасний стан в Україні. Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 202. – С. 186–188.

87. Коновалова І. В. Науково-теоретичні аспекти програмно-цільового підходу в державному управлінні. Державне будівництво. 2009. № 2 URL: kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2009-2/doc/2/18.pdf (дата звернення: 11.11.2014).

88. Конституція України: Закон України : від 28.06.1996 р. № 254/к/96-ВР : станом на 1 січ. 2018 р.: відповідає офіц. тексту. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%E%A%2F96-%E2%F0> – (дата звернення: 10.01.2018).

89. Концепція реформування податкової системи України URL: [http://www.kmu.gov.ua/document/247504345/Концепція реформування податкової системи України.pdf](http://www.kmu.gov.ua/document/247504345/Концепція%20реформування%20податкової%20системи%20України.pdf) (дата звернення: 10.01.2017).

90. Коцюбинський В. Ю., Кислиця Л. М. Основи моделювання ринкових ситуацій: навч. посіб. Вінниц. нац. техн. ун-т. Вінниця: ВНТУ 2013. – 98 с.

91. Крижановская Э. А., Савчук И. А. Экономическая безопасность Республики Беларусь: современное состояние и перспективы. Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы : материалы Пятой международной научно-практической конференции, УО «Полесский государственный университет», (г. Пинск, 28–29 апр. 2011 г.): в 2 ч. Ч. 1 / Национальный банк Республики Беларусь и др.; редкол. : К. К. Шебеко и др. – Пинск : ПолесГУ, 2011. – С. 57–60.

92. Кримінальний кодекс України: Закон України: Від 05.04.2001 р. № 2341-III // Відомості Верховної Ради України (ВВР) . – 2001. – № 25-26, ст. 131.

93. Кун Т. Структура научных революций / Т. Кун ; пер. с англ. ; сост : В. Ю. Кузнецов. - М. : ООО «Издательство АСТ», 2003. – 605 с.

94. Кушнірчук Ю. М., Репетило Б. В. Податкові аспекти детінізації економіки. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. серія економічна. – 2013. – Вип. 2. – С. 56–66.
95. Левченко Н. М., Песеукова А. В. Систематизація методологічних основ моніторингу податкових ризиків в системі податкового ризик-менеджменту. Сталый розвиток економіки. 2015. № 4. С. 219–226.
96. Лепешкина М. Н. Эволюция понятия «экономическая безопасность» в США, Западной Европе и России. Экономическая наука и практика: материалы междунар. науч. конф. (г. Чита, февр. 2012 г.). Чита: Издательство Молодой ученый, 2012. – С. 7–9.
97. Мартиненко В.В., Маелюх Н. П. Зміцнення економічної безпеки України в умовах глобалізації: теоретичні та прикладні аспекти: монографія. Київ: Центр учбової літератури, 2015. – 240 с.
98. Матвейчук Л. О. Інформаційні технології і системи в державному управлінні оподаткуванням. Публічне управління та митне адміністрування. 2016. № 1 (14). С. 77 – 84.
99. Матвійчук А. В. Роль податкових ризиків у діяльності держави та суб'єктів господарювання URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=67154> (дата звернення: 10.01.2016).
100. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
101. Методи визначення та класифікація податкових ризиків / Вісті / Департамент розвитку і модернізації державної податкової служби України URL: http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2010-povidomlenia/print-59484.html (дата звернення: 10.01.2014).
102. Методичні рекомендації з організації кабінетного аудиту (для юридичних осіб) : затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 25.11.2002 р. № 567.

103. Методичні рекомендації щодо організації проведення перевірок підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп, інших об'єднань та великих платників податків : затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 16 липня 2007 року № 432 URL: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/590/37/2> (дата звернення: 10.02.2012).

104. Методичні вказівки щодо організації та функціонування систем ризик-менеджменту в банках України URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v_382500-04 (дата звернення: 10.02.2014).

105. Методичні рекомендації щодо оцінки рівня економічної безпеки України за редакцією академіка НАНУ С. І. Пирожкова – К., НІПМБ, 2003. – 42 с.

106. Методичні рекомендації щодо порядку розподілу платників податків за категоріями уваги : Додаток 1 до наказу ДПА України від 30.06.2006р. № 373.

107. Методичні рекомендації щодо розрахунку рівня економічної безпеки України : затверджено Наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 29.10.2013. № 1277 URL: <http://www.ligazakon.ua> – (дата звернення: 10.02.2014).

108. Методологія проведення громадського аудиту відповідності стилю життя високопосадовців України змісту їх майновим деклараціям URL: http://ti-ukraine.org/sites/default/files/images/library/metodologiya_stylu_zhyttya.pdf dc (дата звернення: 10.02.2016).

109. Митний кодекс України : Закон України : Від 13 березня 2012 року № 4495-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48, ст.552

110. Мірошниченко О. Економічна безпека України: стан і дослідження питання (погляд скрізь 20-річчя незалежності) URL: <https://news.pn.ru/public/79872> (дата звернення: 10.02.2014).

111. Мунтіян В. І. Об инновационном пути развития и модернизации государства Украина. Экономика ноосферы – проект Валерия Мунтіяна URL: <http://www.econoosfera.kiev.ua/ru/post/8/> (дата звернення: 10.02.2014).

112. Мунтіян В. І. Економічна безпека України / Мунтіян В. І. – К.: КВІЦ, 1999. – 464 с.

113. Мунтіян В. І. Україна буде сильною. Лист-звернення до української громади URL: <http://www.econoosfera.kiev.ua/ru/post/50/msg/vote-added> (дата звернення: 10.02.2013).

114. Наказ ДПА України від 12.08.2004 р. № 471 «Про затвердження Порядку розподілу платників податків за категоріями уваги та їх супроводження».

115. Наконечна Н. В. Методологічні підходи щодо оцінювання рівня фінансової безпеки України. Науковий вісник НЛТУ України. 2013. Вип. 23.14. С. 281–287.

116. Налоговая инспекция раскрывает карты теневой экономики Украины URL: <http://press.org.ua/economics/187>. (дата звернення: 10.02.2015).

117. Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ. Аналітична записка URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/247/> (дата звернення: 10.02.2013).

118. Національна академія наук України. Персональний склад членів академії з 1918 року. URL: nas.gov.ua/UA/Staff/Pages/personal.aspx (дата звернення: 10.02.2018).

119. Національна антикорупційна стратегія. Схвалена Указом Президента України від 21 жовтня 2011 року № 1001/2011 URL: zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1001/2011 (дата звернення: 10.02.2012).

120. Національна парадигма сталого розвитку України / за заг. ред. академіка НАНУ, д. т. н., проф., засл. діяча науки і техніки України Б. Є. Патона. – К.: Державна установа "Інститут економіки природокористування та сталого розвитку Національної академії наук України", 2012. – 72 с.

121. Національний банк України. Офіційне інтернет-представництво. URL: www.bank.gov.ua (дата звернення: 13.05.2020).
122. Обережно! “Податкові ями”! URL: www.globyne-rada.gov.ua/dpi-informations/64-caution-tax-pit.html (дата звернення: 10.12.2015).
123. Онишко С. В., Швабій К. І., Новицька Н. В. Квантифікація податкового та фіскального ризиків. Економіка і прогнозування. 2007. № 3. С. 32-42.
124. Оперативний облік в органах ДПС України: посібник-довідник / за заг. ред. В. Ф. Дейнеки. – К.: Алерта, 2012. – 126 с.
125. Основні показники соціально-економічного розвитку України URL: http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/mp/op/op_u/op1214_u.htm (дата звернення: 10.04.2018).
126. Паскар І. О. Податкові ризики та система управління ними URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=56000> (дата звернення: 10.02.2016).
127. Пастернак-Таранушенко Г. А. Історія виникнення та розвитку науки про економічну безпеку держави. Актуальні проблеми економіки. – 2002. № 4. С. 2 – 7.
128. Паянок Т. М. Ефективність податку на доданку вартість та напрями його реформування в Україні : автореф. дис. ... к-та економічних наук. Ірпінь, 2009. 17 с.
129. Пелех С. Л. Ризико-орієнтована система адміністрування податків, сучасний стан та перспективи розвитку. Модернізація державної податкової служби України у контексті інноваційного розвитку: матер. наук.-практ.семінару (м. Ірпінь, 2012). Ірпінь: Вид-во НУДПСУ, 2012. С. 127 – 130.
130. Петренко Л. М. Податкова безпека як складова фінансової безпеки держави. Моделювання та інформаційні системи в економіці. 2012. Вип. 86. С.89–98
131. Питання Міністерства юстиції : Постанова Кабінету Міністрів України : від 31 березня 2015 р. № 150 URL:

<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/150-2015-%D0%BF> (дата звернення: 24.07.2018).

132. Податкова система України: навч. посіб. / за заг. ред. М. Я. Азарова. Мін-во фінансів України, Національний університет державної податкової служби України. К.: Мін-во фінансів України, Національний університет державної податкової служби України, 2011. 656 с.

133. Податкова система України : підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко [та ін.]; за ред. В.М. Федосова. – К.: Либідь, 1994. 464 с.

134. Податковий кодекс України : Закон України : від 2 грудня 2010 року. Дата оновлення: 30.03.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print> (дата звернення: 03.04.2020).

135. Положення «Про Державну автомобільну інспекцію Міністерства внутрішніх справ» : від 14.04.1997 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/341-97-п> (дата звернення: 10.02.2014).

136. Положення Про Державну реєстраційну службу України : від 02.07.2014 р. URL: zakon4.rada.gov.ua/laws/show/219-2014-п (дата звернення: 10.02.2015).

137. Положення про Державну судову адміністрацію України : від 02.07.2014 р. URL: https://dsa.court.gov.ua/dsa/about_dsa/about/ (дата звернення: 11.06.2020).

138. Положення про Державну податкову службу України : від 09.03.2019 р. URL: https://www.tax.gov.ua/data/normativ/000/002/74059/POLOZHENNYA_podatkova.docx (дата звернення: 12.02.2020).

139. Положення про Міністерство оборони України : від 06.04.2011 р. № 406/2011 Дата оновлення: 01.01.2012. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/406/2011> (дата звернення: 10.02.2012).

140. Положення про Міністерство юстиції України : затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 2 липня 2014 р. № 228.

141. Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками в митній службі України : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 2012 року № 597 Дата оновлення: 01.04.2014. URL: zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0882-12 (дата звернення: 10.02.2014).

142. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02 червня 2015 року № 524 URL: sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/normativno-pravovi-akti/66299.html (дата звернення: 10.07.2015).

143. Постановление Правительства РФ от 27.12.96 № 1569 «О первоочередных мерах по реализации государственной стратегии экономической безопасности (основных положений)», одобренной указом Президента Российской Федерации от 29 апреля 1996 г. № 608 Дата оновлення: 01.01.2014. URL: lawrussia.ru/texts/legal_524/doc524a880x659.htm (дата звернення: 19.02.2014).

144. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 22 февраля 2007 г. №226 «Об организации мониторинга важнейших показателей экономической безопасности Республики Беларусь» Дата оновлення: 01.02.2012. URL: laws.newsby.org/documents/sovetm/pos02/sovmin02690.htm (дата звернення: 10.02.2012).

145. Приварникова І. Ю., Степанюк К. В. Тіньова економіка України: причини, обсяги та шляхи їх зменшення. Держава та регіони: наук.-вироб. журн. 2010. № 2. С. 163–167. Серія : Економіка та підприємництво.

146. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 26.08.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 01.01.2013. URL: zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення: 10.02.2013).

147. Проект "Модернізація державної податкової служби України - 1" URL: sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/proekt--modernizatsiya-derj/ (дата звернення: 10.02.2017).

148. Про внесення змін до розділу VIII "Прикінцеві та перехідні положення" Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" щодо зменшення навантаження на фонд оплати праці : від 02.03.2015 р. № 219-VIII Дата оновлення: 01.01.2016. URL: zakon2.rada.gov.ua/laws/show/219-19/para%29#p29 (дата звернення: 10.09.2016).

149. Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ : Наказ Державної фіскальної служби України : від 28.07.2015 р. № 543 Дата оновлення: 01.11.2015. URL: www.ligazakon.ua (дата звернення: 10.02.2016).

150. Про засади внутрішньої і зовнішньої політики : Закон України : від 01.07.2010 р. URL: zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2411-17 (дата звернення: 10.02.2012).

151. Про затвердження Порядку державної реєстрації (перереєстрації), зняття з обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів, мотоколясок, інших прирівняних до них транспортних засобів та мопедів : Постанова Кабінету Міністрів України : від 7 вересня 1998 р. № 1388 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1388-98-%D0%BF> (дата звернення: 24.07.2015).

152. Про організацію діяльності Державної фіскальної служби України з управління ризиками : наказ Державної фіскальної служби України від 03 липня 2018 року № 433.

153. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : Наказ Міністерства фінансів України : від 02.06.2015 № 524 URL: ukrstat.org/uk/norm_doc/2013/239/239_2013.htm (дата звернення: 10.08.2015).

154. Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу : Указ Президента України : від 11.06.1998 р. № 615/98 Дата

оновлення: 01.11.2013. URL: zakon1.rada.gov.ua/laws/show/615/98 (дата звернення: 01.02.2012).

155. Про Збройні сили України : Закон України : від 05.12.1991 р. № 1934-XII Дата оновлення: 01.02.2013. URL: zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1934-12 (дата звернення: 10.02.2013).

156. Про майбутнє ПДВ. Рух до простішої, більш зрозумілої та ефективної системи ПДВ, спеціально пристосованої до єдиного ринку. Повідомлення Комісії Європейському Парламенту, Раді та Європейському економічно-соціальному комітету URL: www.minjust.gov.ua/file/32588 (дата звернення: 10.02.2015).

157. Про місцеве самоврядування : Закон України : від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР : Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1997, № 24, ст.170

158. Про Національне антикорупційне бюро України : Закон України : від 26.04.2015 р. № 964-IV // Відомості Верховної Ради (ВВР), 2014, № 47, ст. 2051.

159. Про оборону України : Закон України : від 06.12.1991 № 1932-XII : Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1992, № 9, ст.106

160. Про основи національної безпеки України : Закон України : від 19.06.2003 р. № 964-IV // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2003. – № 39. – С. 351.

161. Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу : Указ Президента України : від 14.09.2000 р. № 1072/2000 URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1072/2000 (дата звернення: 10.02.2014).

162. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні : Закон України : від 22.03.2012 р. Дата оновлення: 01.12.2012. URL: zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4618-17/paran178#n178 (дата звернення: 10.11.2012).

163. Про систему оподаткування : Закон України : від 22.03.2012 р. URL: zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251-12 (дата звернення: 10.04.2012).

164. Прожитковий мінімум URL: mojazarplata.com.ua/ua/main/minimum-wage/prozhitochnyi-minimum (дата звернення: 10.02.2016).

165. ПРОМІЖНИЙ ЗВІТ про надання послуг Іноземним підприємством „ГФК ЮКРЕЙН” відповідно до Контракту № 63М від 28 лютого 2011 року щодо результ. розрах. ключ. показн. досягн. прогресу впровадж. проекту модерн. держ. податкової служби України-1 за 2010 рік

166. Пугач О. А. Моделювання загроз системі економічної безпеки національної економіки з позицій їх своєчасного виявлення та передбачення // Економіка і регіон №3 (52) – 2015 – ПолтНТУ. – С. 103-109.

167. Рахункова палата України. Офіційний сайт URL: <http://www.as-rada.gov.ua/control/main/uk/index> (дата звернення: 10.02.2018).

168. Редич О. В., Романенко В. В. Дослідження впливу податкових втрат на економічну безпеку України. Конкурентоспроможність національної економіки: Матер. XVII Міжн. наук.-практ. конф. (м. Київ, 5-6 жов. 2017 р.). К., 2017. URL: <http://econom.univ.kiev.ua/science/conferences/in2017> С. 98–99 (дата звернення: 10.11.2017).

169. Редич О. В., Романенко В. В. Суб'єктивна оцінка податкового навантаження як фактор ризику економічної безпеки України. Теоретичні та прикладні питання економіки. 2017. № 1 (34). С. 175

170. Ріппа С. П. Інформаційні управляючі системи та технології / [Устенко С. В., Рамазанов С. К., Степаненко О. П., Іванченко Г. Ф., Сендзюк М. А., Ситник Н. В., Шевченко К. Л., Ріппа С. П., Тішков Б. О. та ін.]; За заг. ред. д. е. н., проф. Устенко С. В. — Київ : КНЕУ, 2019. — 419 с. С. 293 – 313.

171. Розум О. М., Романенко В. В. Моніторинг корупційних ризиків у діяльності Державної фіскальної служби України. Фінансове право. 2015. № 2. С. 71–74.

172. Романенко В. В. Державний податковий ризик-менеджмент: визначення та етапи. Економіко-математичне моделювання: зб. матер. Першої нац. наук.-метод. конф. (м. Київ, 30 вер.–1 жов. 2016 р.). К.: КНЕУ, 2016. – С. 300 – 304.

173. Романенко В. В. Державний податковий ризик-менеджмент: імплементація актуального досвіду Європейського Союзу в Україні. Сучасний менеджмент: тенденції, проблеми та перспективи розвитку: II Міжнар. наук.-практ. конф. молод. вчен. і студ.: тези доп., (м. Дніпро, 6 груд. 2018 р.) – Дніпро: Університет імені А. Нобеля, 2018. – С. 255 – 258.

174. Романенко В. В. Джерела податкових ризиків. Моделювання та інформаційні системи в економіці. 2016. № 92. С. 97 – 105.

175. Романенко В. В. Економіко-математичне моделювання у державному управлінні податковою системою. Модернізація державної податкової служби України у контексті інноваційного розвитку : матеріали наук.-практ. семінару, (Ірпінь, 22 чер. 2011 р.). Ірпінь: Вид-во Нац. університету ДПС України. 2011. С. 257 – 258.

176. Романенко В. В. Європейський досвід державного податкового ризик-менеджменту як орієнтир для України. Трансформація фіскальної політики України в умовах євроінтеграції: збірн. наук. праць за матер. X наук.-практ. конференції, 22–23 листопада 2018 р. Ірпінь, 2018. – С. 81 – 86.

177. Романенко В. В. Європейський досвід податкового ризик-менеджменту та його застосування в Україні. Подолання мінімізації податкових зобов'язань як чинник детінізації економіки України: збірник наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу. Збірник наукових праць НДІ фінансового права за 2012 рік. Київ: Алерта, 2012. – С. 193 – 194.

178. Романенко В. В. Європейський досвід управління ризиками в оподаткуванні. Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). 2014. № 1. С. 253–258.

179. Романенко В. В. Інформаційні технології відбору інновацій та податкові інструменти їх стимулювання. Інформаційні технології в культурі, мистецтві, освіті, науці, економіці та бізнесі: Міжнар. наук.-практ. конф. : тези доповідей, (м. Київ, 21 – 23 квіт. 2020 р.) – Київ: Київський національний університет культури і мистецтв, 2020. – С. 255 – 258.

180. Романенко В. В. Карта податкового розриву : досвід Швеції та його застосування в Україні. Актуальні проблеми гармонізації та уніфікації податкового законодавства України: збірн. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу, Збірник наукових праць Науково-дослідного інституту фінансового права за 2012 рік. Київ: Алерта, 2012. С. 309 – 310.

181. Романенко В. В. Міжнародний досвід організації сплати податків у контексті модернізації податкової системи України. Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду : збірник наукових праць за матеріалами наук.-практ. круглого столу, (м. Ірпінь, 5 жовт. 2012 р.). Київ: Алерта, 2012. – С. 106 – 107.

182. Романенко В. В. Наукові підходи щодо проблематики забезпечення економічної безпеки національної економіки. Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). 2015. № 2. С. 85 – 91.

183. Романенко В. В. Негативні фактори економічної безпеки держави у контексті податкового ризик-менеджменту. Вісник АМСУ. Серія: Економіка. 2014 р. № 2. С. 112 – 119.

184. Романенко В. В. Передові інструменти державного податкового ризик-менеджменту країн Європейського Союзу: досвід, корисний для України. Євроінтеграційні процеси в Україні: економічний та правовий аспект : зб. матер. наук.-практ. круглого столу (Ірпінь, 8 вер. 2015 р.). Ірпінь: НДІ фінансового права, 2015. С. 88 – 90.

185. Романенко В. В. Податковий ризик-менеджмент у європейських країнах: актуальні тенденції. Проблеми впровадження інформаційних технологій в економіці: матер. VIII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конференції (м. Ірпінь, 2012 р.). Ірпінь: Вид-во Національного університету ДПС України, 2012. С. 151 – 153.

186. Романенко В. В. Показники ефективності контрольно-перевірочної роботи органів ДПС України в частині фізичних осіб-підприємців / В. В. Романенко, А. М. Стельмах // Гармонізація

оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції, 15–16 березня 2012 року. : в 2 ч. / Державна податкова служба України, Національний університет ДПС України. – Ірпінь, 2012. – С. 302–304. – Ч. I.;

187. Романенко В. В. Програмно цільові підходи до оцінювання ефективності податкової політики України. Економічний вісник Національного гірничого університету. 2015. № 2. С. 94–104.

188. Романенко В. В. Розвиток інструментарію державного податкового ризик-менеджменту в Україні. Економічний вісник Національного гірничого університету. 2015. № 2. С. 94–104.

189. Романенко В. В. Програмно-цільові підходи оцінювання ефективності податкової політики держави. Бюджетно-податкова політика та регіональний розвиток України : матер. міжнародн. наук.-практ. конференції, (м. Ірпінь, 22 трав. 2015 р.). Ірпінь : Вид-во НУДПСУ, 2015. – С. 426.

190. Романенко В. В., Тонковид А. П. Система управління податковими ризиками та оцінювання якості державного податкового ризик-менеджменту. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України: електрон. наук. фахове вид. 2018. Вип. 1. С. 178 – 193. URL: nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/Збірник-наукових-праць-УДФСУ-№-12018.pdf (дата звернення: 01.06.2018).

191. Романенко В. В. Співпраця Державної фіскальної служби України з місцевими та державними органами влади у контексті зниження податкових ризиків. Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2014. – № 3. – С. 275 – 281.

192. Романенко В. В. Співпраця ДФС України з органами влади та громадськими організаціями у контексті державного податкового ризик-менеджменту. Оптимізація територіальних органів Державної фіскальної служби в умовах реформування фіскально-адміністративної системи України : матер. наук.-практ. конференції (м. Сторожинець, 27 трав. 2016 р.). URL:

ndi-fp.asta.edu.ua/report/communication/20160530162701.doc (дата звернення: 10.06.2016).

193. Романенко В. В. Торгівля України з юрисдикціями Латинської та Північної Америки: офшорні податкові ризики. «Сучасні проблеми інформатики в управлінні, економіці, освіті та подоланні наслідків Чорнобильської катастрофи» : [матеріали XVII міжнародного наукового семінару] / за наук. ред. д.е.н., проф. М. М. Єрмошенка, д.е.н., проф. І. Ю. Штулер. – К.: Національна академія управління, 2018. С. 54 – 57.

194. Романенко В. В. Функціональні завдання ризик-орієнтованої системи адміністрування податків і зборів в Україні. Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації : матер. наук.-практ. інтернет-семінару (м. Ірпінь, 21 – 31 трав. 2016 р.). Ірпінь: Вид-во Університету державної фіскальної служби України : електронне мережеве видання. 2016. С. 81 – 84.

195. Рудніченко Є. М. Загроза, ризик і небезпека: сутність та взаємозв'язок із системою економічної безпеки підприємства. Економіка. Менеджмент. Підприємництво. 2013. № 25 (І). С. 188 – 194.

196. Самойленко Ю., Григорчук М. Економічна безпека України: правовий аспект. URL: viche.info/journal/3838/ (дата звернення: 10.12.2016).

197. Сапронов О. Виклики, ризики та загрози національній безпеці в транспортній сфері. Державне управління та місцеве самоврядування. 2010. № 3 (6). URL: nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Dums/2010_3/10sovbts.pdf (дата звернення: 10.11.2012).

198. Світовий центр даних URL: wdc.org.ua/uk/services/country-profiles-visualization (дата звернення: 10.02.2016).

199. Семенко Т. Механізм бюджетного відшкодування ПДВ до та після прийняття податкового кодексу України. Банківська справа. 2011. № 6. С. 42–47.

200. Сергієнко Н. В. Програмно-цільовий метод і проблематика його впровадження в бюджетний процес місцевих бюджетів. Державне

будівництво, 2013. № 2 URL: kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2013-2/doc/2/09.pdf (дата звернення: 10.02.2014).

201. Середня зарплата в Україні: офіційна статистика та результати міжнародних досліджень URL: mojazarplata.com.ua/ua/main/zarobitok/news (дата звернення: 10.02.2016).

202. Скрипник А. В., Паянок Т. М. Фактори ризику виконання планових показників бюджету України. Фінанси України. 2008. № 6. С. 31–44.

203. Соколовська А. М., Твардієвич В. О. Дискусійні питання реформування ПДВ. Фінанси України. 2011. № 8. С. 35–50.

204. Ставицький А. В. Аналіз зв'язку між податковою політикою держави та тіньовою економікою України. Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємство. 2011. № 1. С.11–14.

205. Ставицький А. В. Навчально-методичний комплекс з курсу «Економетрика» / А. В. Ставицький . – К., 2004. – 112 с.

206. Стан економічної безпеки України за підсумком I півріччя 2014 року URL: new.me.gov.ua/files/Es.security_6%20%D0%BC%20%202014.doc (дата звернення: 10.02.2015).

207. Степура М. М. Ризик-менеджмент формування податкових доходів бюджету : дис. ... кандидата економ. наук. Київ, 2011. 267 с.

208. Стратегія національної безпеки України «Україна у світі, що змінюється» : Затверджено Указом Президента України від 12 лютого 2007 року № 105 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/105/2007> (дата звернення: 10.02.2012).

209. Стратегія сталого розвитку "Україна – 2020" : Схвалено Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015 URL: zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015 (дата звернення: 10.02.2015).

210. Сунгуровський М. Програмно-цільова хвороба URL: glavcom.ua/articles/1122.html (дата звернення: 10.02.2015).

211. Сухоруков А.І. Врахування динамічних зв'язків у системах економічної безпеки / А.І. Сухоруков // Стратегічна панорама. – 2009. – № 2. – С. 115 – 129.

212. Таблиці функцій та критичних точок розподілів. Розділи: Теорія ймовірностей. Математична статистика. Математичні методи в психології /уклад. : М. М. Горонескуль. – Х.: УЦЗУ, 2009. – 90 с.

213. Тимків Я. Теорія і практика сучасної європейської політики безпеки: приклад Польщі: навч. посібник / Я. Тимків ; Нац. ун-т «Львів. Політехніка». – Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2011. – 224 с.

214. Терещенко С. І. Теоретичні аспекти переходу підприємств України до сталого розвитку URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vodaba/2009_36/index.files/St65_36.htm (дата звернення: 10.02.2014).

215. Тесак О. В. Аналіз ефективності управління ризиками взаємовідносин промислового підприємства із суб'єктами внутрішнього та зовнішнього середовища URL: nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Vchnu_ekon/2011_5_1/163-166.pdf (дата звернення: 10.02.2014).

216. Тіньова економіка в Україні : масштаби та напрями подолання (аналітична доповідь) // Національний інститут стратегічних досліджень. – К. : НІСД, 2011. – 31 с.

217. Тіньова економіка: сутність, особливості та шляхи легалізації [монографія] / за ред. З. С. Варналія. – К. : НІСД, 2006. – 576 с.

218. «Тіньова економіка та оцінка ризиків втрати податкових надходжень» / Науковий звіт : виконаний на замовлення Департаменту прогнозування, аналізу, обліку та звітності Державної податкової служби України від 15 грудня 2011 року. УДК 336.132. – № 0112U003200. – Інв. № 2012. Керівник авторського колективу – М. С. Онуфрик.

219. Точиліна І. В. Податкові пільги як інструмент державного регулювання інноваційного розвитку : автореф. дис. ... к-та економічних наук. Київ, 2016. 21 с.

220. Точиліна І. В. Податкові пільги як інструмент державного регулювання інноваційного розвитку : дис. ... кандидата економ. наук. Київ, 2016. 242 с.

221. Трегобчук В. Концепція сталого розвитку для України // Вісник НАНУ. — 2002. — № 2. URL: www.nbuv.gov.ua/portal/all/herald/2002-02/7.htm (дата звернення: 10.02.2012).

222. Україна в 2010 році: щорічні оцінки суспільно-політичного та соціально-економічного розвитку: монографія / за заг. ред. А. В. Єрмолаєва. — К. : НІСД, 2010. — 528 с.

223. Федорук О. В. Економічна безпека держави з відкритою економікою: сутність та пріоритети зміцнення. Вісник Вінницького політехнічного інституту. 2013. № 4. С. 31 – 37.

224. Фещенко Л. В., Кедрич І. В. Управління ризиками в системі оподаткування України. Вісник НТУ «ХПІ». Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства. 2015. № 61(1170). С. 83–87.

225. Фінанси: курс для фінансистів : навч. посіб. / [за ред. В. І. Оспіщева]. — Київ : Знання, 2008. — 567 с.

226. Хвесик М. А., Горбач Л. М. Концептуальні засади сталого розвитку в контексті глобалізації та регіоналізації. Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. 2008. № 7. С. 107–113.

227. Цікановська Н. А. Інтерпретація понять «виклик», «небезпека», «загроза» та «ризик» у теорії фінансової безпеки. Фінансовий простір. 2013. №3 (11). С. 110 – 114.

228. Чухно А. А. «Основи економічної теорії (2001)» URL: library.if.ua/books/61.html (дата звернення: 10.02.2015).

229. Швабій К. І. Модернізація системи оподаткування доходів населення України : автореф. дис. ... д-ра економічних наук. Ірпінь, 2010. 39 с.

230. Швабій К. І., Гусак Ю. Д. Напрями підвищення ефективності адміністрування податків в Україні. Наукові записки. Серія «Економіка». 2008. № 1. С. 84–96.

231. Щодо вибору точок впливу політики стимулювання економічного зростання. Аналітична записка URL: niss.gov.ua/articles/574 (дата звернення: 10.02.2016).

232. Щодо пріоритетних напрямів детінізації економіки України. Аналітична записка URL: niss.gov.ua/articles/676 (дата звернення: 10.02.2015).

233. Що таке "податкова яма"? яким чином уникнути можливих порушень податкового законодавства URL: rez.com.ua/all_news/73711/ (дата звернення: 10.02.2015).

234. Экономическая безопасность : теория, методология, практика / под науч. ред. Никитенко П.Г., Булавко В.Г.; Институт экономики НАН Беларуси. Минск: Право и экономика, 2009. – 394 с.

235. Экономия и бережливость – главные факторы экономической безопасности государства : Директива Президента Республики Беларусь : от 14 июня 2007 г. № 3 URL: pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=P00700003&p2={NRPA} (дата звернення: 10.02.2015).

236. О. Ястремський. Економічний ризик та методи його вимірювання – конспект лекцій (КНЕУ) URL: ukrknighta.org.ua/ukrknighta-text/books/_book-634.htm (дата звернення: 10.02.2014).

ДОДАТКИ

Додаток А



www.joyousfield.com; e-mail: office@joyousfield.com; тел.: +38 097 450 40 12
ОВ «Джоез Філд», код ЄДРПОУ 42136036, юр. адреса: 02156, м. Київ, вул. Братиславська, 36/2, к. 13;
МФО 334851, рах. № 2600146895 в ПАТ «ПУМБ» у м. Києві.

09 вересня 2018р.
вих. № Н/04

ДОВІДКА**про впровадження результатів дисертаційного дослідження**

Положення і висновки дисертаційного дослідження Валерія Валерійовича Романенка на тему "Розвиток державного податкового ризик-менеджменту в системі економічної безпеки України" були використані ТОВ «Джоез Філд» при розробці стратегічної програми розвитку бізнесу.

Генеральний директор

Тонковид А.П.





ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДФС)

Львівська пл., 8, м. Київ-53, МСП 04655, тел.: (044) 272-51-59, факс: (044) 272-08-41
www.sfs.gov.ua; e-mail: kabmin_doc@sfs.gov.ua, gromada@sfs.gov.ua Код ЄДРПОУ 39292197

18.04.2019 № 3150 / 10/99-99-26-01-03-14 На № _____ від _____

Романенко Валерій Валерійович
вул. Межигірська, буд. 20, кв. 28,
м. Київ, 04071

За результатами розгляду Вашого звернення (вх. ДФС № Р/733/ЕЗ від 20.03.2019) щодо матеріалів дисертаційного дослідження за темою «Розвиток державного податкового ризик-менеджменту» надсилаємо Довідку про впровадження результатів дисертаційного дослідження (додається).

Додаток: на 1 арк. у 1 прим.

В.о. Голови

О. ВЛАСОВ



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДФС)

Львівська пл., 8, м. Київ-53, МСП 04655, тел.: (044) 272-51-59, факс: (044) 272-08-41
www.sfs.gov.ua; e-mail: kabmin_doc@sfs.gov.ua, gromada@sfs.gov.ua Код ЄДРПОУ 39292197

18.04.2019 № 26-01-03-14/3 На № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

м. Київ

« _____ » _____ 2019 року

За результатами опрацювання дисертаційного дослідження встановлено, що розглянуті дисертантом програмно-цільові підходи є доцільними для застосування під час планування та реалізації заходів, спрямованих на вдосконалення податкової політики України, зокрема, в частині нормативного закріплення темпів покращення запропонованих показників.

На найвищому рівні сталого розвитку такими показниками є: індекс сталого розвитку та його складові – індекси якості та безпеки життя людей. З огляду на великий потенціал, а також з урахуванням євроінтеграційних процесів України, цільові значення приведених вище показників для України мають бути зорієнтовані на найвищі значення серед держав ЄС.

Враховуючи викладене, окремі положення та висновки дисертаційного дослідження Романенка Валерія Валерійовича на тему «Розвиток державного податкового ризик-менеджменту в системі економічної безпеки України» на здобуття наукового ступеня кандидата наук за спеціальністю 08.00.03 – економіка та управління національним господарством, за умови оновлення досліджуваних показників за останні роки, частково будуть враховані у діяльності Державної фіскальної служби України, зокрема під час реалізації стратегічних ініціатив Державної фіскальної служби України до 2020 року.

В.о. Голови

О. ВЛАСОВ



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ДНІПРОВСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

просп. Д. Яворницького, 19, м. Дніпро, 49005, Україна

тел./tel.: +38 (056) 744 62 19,

e-mail: rector@nmu.org.ua

+38 (0562) 46 40 62;

nmu@nmu.org.ua

факс/fax: +38 (056) 744 62 11

<http://nmu.org.ua>

06.12.2018 № 07-19/87

на № _____

АКТ

впровадження в навчальний процес НТУ «Дніпровська політехніка»
результатів дисертаційного дослідження на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук Романенка В. В.

Цим актом засвідчується, що отримані результати кандидатської дисертації Романенка Валерія Валерійовича на тему «Розвиток державного податкового ризик-менеджменту в системі економічної безпеки України» використовуються при проведенні лекційних та семінарських занять на кафедрі менеджменту і кафедрі економічної теорії та міжнародних економічних відносин при викладанні дисциплін «Ризик-менеджмент», «Національна та інституціональна економіка» для студентів усіх форм навчання за спеціальностями 073 «Менеджмент» (освітньо-кваліфікаційний рівень: бакалавр) та 051 «Економіка» (освітньо-кваліфікаційний рівень: бакалавр).

Завідувач кафедри економічної теорії
та міжнародних економічних
відносин, доктор екон. наук, проф.

Ю.І. Пилипенко

Завідувач кафедри менеджменту,
директор інституту економіки,
доктор екон. наук, проф.

В. Я. Швець

Перший проректор НТУ «ДП»

О. О. Азюковський

Додаток Б



УКРАЇНА

**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІНАНСОВОГО ПРАВА**

08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. К. Махуса, 31, тел. 0(44)331-04-08, факс 0(4597) 60-552,
e-mail: ndi@asta.edu.ua, веб-сайт: http://ndi-fp.asta.edu.ua

19.05.2012 № 50/д-ф

на № _____

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційної роботи
Романенка Валерія Валерійовича**

Отримані Романенком Валерієм Валерійовичем результати дисертаційної роботи за темою «Ризик менеджмент в оподаткуванні як чинник економічної безпеки України» на здобуття наукового ступеня кандидата наук за спеціальністю 08.00.03 – економіка та управління національним господарством були використані при написанні науково-дослідної роботи (номер державної реєстрації 0112U003200) «Тіньова економіка та оцінка ризиків втрати податкових надходжень», що виконувалася Науково-дослідним інститутом фінансового права на замовлення Департаменту прогнозування, аналізу та звітності Державної податкової служби України.

Наукові розробки Романенка В. В. використані при підготовці розділу III «Зарубіжний досвід детінізації економічних процесів шляхом попередження ухилення від сплати податків» зазначеної вище роботи, а саме в параграфах:

- 3.1. Міжнародні порівняння;
- 3.2. Діяльність міжнародних організацій у сфері попередження, моніторингу та боротьби з ухиленням від сплати податків;
- 3.3. Документи зарубіжних організацій рекомендаційного характеру з адміністрування податків та ризик-менеджменту в оподаткуванні.

Директор

О. В. Солдатенко



УКРАЇНА
ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. К. Маркса, 31, тел. 0 (44) 331-04-88, факс 0 (4597) 60-552,
 e-mail: ndi@asta.edu.ua, веб-сайт: <http://ndi-fp.asta.edu.ua>

Від 26.12.12 № 364/01-26
 на № _____

· ДОВІДКА
про впровадження результатів наукового дослідження
Романенка Валерія Валерійовича

Наукові розробки Романенка Валерія Валерійовича були використані при виконанні науково-дослідної роботи (номер держреєстрації: 0112U005558) на тему: „Вдосконалення системи оцінки ризиків, пов’язаних з державним боргом”, виконуваної Науково-дослідним інститутом фінансового права на замовлення ДННУ „Академія фінансового управління” за кодом Державного класифікатора видів науково-технічної діяльності ДК 015-97, код П. 2 29 „Дослідження та розробки в галузі економічних наук” (Прикладні наукові дослідження з питань реформування державних фінансів).

Наукові розробки Романенка В. В. використовувалися при підготовці таких параграфів:

2.3. „Економічні та фінансові основи оцінки ризику країни”,

4.1. „Фактори ризику невиконання державою боргових зобов’язань”.

Зазначені матеріали становлять наукову та практичну цінність у сфері реформування державних фінансів.

В.о. директора,
 к.е.н., с.н.с.

Д.М. Серебрянський



УКРАЇНА
ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. К. Маркса, 31, тел. 0(44)331-04-08, факс 0(4597) 60-552,
 e-mail: ndi@asta.edu.ua, веб-сайт: <http://ndi-fp.asta.edu.ua>

27.12.2013 № 348/ОІ-26
 на № _____

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційної роботи
Романенка Валерія Валерійовича

Отримані Романенком Валерієм Валерійовичем результати дисертаційної роботи за темою «Ризик менеджмент в оподаткуванні як чинник економічної безпеки України» на здобуття наукового ступеня кандидата наук за спеціальністю 08.00.03 – економіка та управління національним господарством були використані при написанні науково-дослідної роботи (номер державної реєстрації 0113U002052) «Підвищення адміністративної та фіскальної ефективності справляння екологічного податку в Україні», що виконувалася Науково-дослідним інститутом фінансового права на замовлення Департаменту оподаткування юридичних осіб Державної податкової служби України.

Наукові розробки Романенка В. В. використані при підготовці параграфів:

2.2. Особливості застосування екологічних податків у Великобританії та країнах Балтії;

3.4. Напрями попередження ухилення від сплати екологічного податку.

Директор

Д. М. Серебрянський