



eriIntelektualnoiVlasnostiTaZakhistuTsi khPrav.

13. Про внесення змін до Кримінального та Кримінального процесуального кодексів України щодо виконання рекомендацій, які містяться у шостій доповіді Європейської комісії про стан виконання Україною Плану дій щодо лібералізації Європейським Союзом візового режиму для України, стосовно удосконалення процедури арешту майна та інституту спеціальної конфіскації : Закон України від 18 лютого 2016 року № 1019-VIII // Відомості Верховної Ради. – 2016. – № 11. – Ст. 127.

14. Про захист прав споживачів : Закон України від 12 травня 1991 року № 1023-XII // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 30. – Ст. 379.

## ВЛИЯНИЕ ДИНАМИКИ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ НА УРОВЕНЬ ФИНАНСОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ГОСУДАРСТВА

Наталья ХАТНЮК,

кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры финансового права Киевского национального экономического университета имени Вадима Гетьмана

### Summary

In the article the theoretical research the signs of influence of dynamics of tax legal relationships and modern state of the normatively-legal adjusting of the system of tax relations on financial strength of Ukraine security. The analysis important positions of Conception are investigational about financial safety the states that did not get the corresponding fixing in legislation and in a prospect would provide the proper financial strength of Ukraine security. Expands, that implementations s of the European standards in relation to providing of tax safety in the national legislation of Ukraine and their realization will influence not only on financial strength of our state security but also on the increase of the European image of country.

**Key words:** financial safety of the state, loud speaker of tax legal relationships, tax safety, features of influence of development of tax legal relationships.

### Аннотация

В статье проводится теоретическое исследование признаков влияния динамики налоговых правоотношений и современного состояния нормативно-правового регулирования системы налоговых отношений на уровень финансовой безопасности Украины. Осуществляется анализ важных положений Концепции о финансовой безопасности государства, которые не получили соответствующего закрепления в законодательстве и в перспективе могли бы обеспечить надлежащий уровень финансовой безопасности Украины. Обосновано, что имплементация европейских стандартов относительно обеспечения налоговой безопасности в национальное законодательство Украины и их реализация будет влиять не только на уровень финансовой безопасности нашего государства, но и на повышение европейского имиджа государства.

**Ключевые слова:** финансовая безопасность государства, динамика налоговых правоотношений, налоговая безопасность, особенности влияния развития налоговых правоотношений.

**Постановка проблемы.** Реализация договоренностей Соглашения об Ассоциации между Украиной и Европейским Союзом (далее – ЕС) ускорила евроинтеграционные процессы в Украине, которые заключаются в имплементации норм законодательства ЕС в отечественное законодательство и гармонизации отечественного налогового законодательства к требованиям и стандартам ЕС. Таким образом, по нашему мнению, в условиях евроинтеграции в Украине актуальным остается нерешенный вопрос дестимулирующего негативного влияния налоговой политики, которое является угрозой финансовой безопасности государства и осуществляется путем усиления налоговой нагрузки на субъектов предпринимательской активности и путем незапланированных потерь бюджета от недополучения налоговых поступлений.

**Актуальность темы исследования** подтверждается недостаточностью изучения данной проблемы, следовательно, целесообразно в условиях евроинтеграции отдельно исследовать особенности влияния налоговых правоотношений на финансовую безопасность государства, поскольку большинство показателей уровня финансовой безопасности будут по-разному реагировать на изменения в современной сфере налогообложения.

Разным аспектам экономической и финансовой безопасности государства посвящены научные труды следующих ученых: В. Амичана, А. Барановского, В. Бурцева, М. Ермошенко, В. Коробова, А. Сухорукова и других. Вопросы влияния налогообложения на финансовую безопасность государства исследованы следующими учеными:



Г. Бехом, А. Десятнюком, А. Дригой, И. Луниной, А. Соколовской. Проблемам налоговой системы в контексте обеспечения социально-экономической стабильности путем создания функционирующей системы налоговой безопасности посвящены исследования следующих ученых: И. Бинько, М. Виклюка, А. Власюка, В. Горбулина, Ю. Иванова, А. Качинского, А. Користина, В. Мунтияна, В. Предборского, Л. Шевченко и других. Несмотря на изученность данной проблемы учеными, необходимо обратить внимание на различие определения налоговой безопасности и особенностей влияния развития налоговых правоотношений на финансовую безопасность государства. Однако в последующих специальных научных разработках нуждаются проблемы влияния динамики налоговых правоотношений и современной системы налогообложения на финансовую безопасность Украины.

**Целью статьи** является исследование влияния развития налоговых правоотношений и динамики нормативно-правового регулирования системы налоговых отношений на уровень финансовой безопасности Украины, а также анализ правовых принципов финансовой безопасности государства в условиях евроинтеграции и разработке действенного механизма обеспечения стабильности налоговой системы и соответствующих условий для участников налоговых правоотношений.

**Изложение основного материала исследования.** Финансовая безопасность Украины обеспечивает состояние защищенности в финансовой сфере ключевых интересов государства, территориальных обществ, предприятий и граждан от влияния негативных факторов. Отсутствие основных характеристик финансовой безопасности государства, таких как достаточность, сбалансированность и ликвидность финансовых ресурсов, делает невозможными нормальное существование и развитие участников экономической жизни [1].

Под финансовой безопасностью государства также понимают состояние защищенности бюджетной,

налоговой, банковской и денежно-кредитной систем, которое гарантирует способность государства эффективно формировать, хранить от избыточного обесценивания и рационально использовать финансовые ресурсы страны для обеспечения социально-экономического развития и обслуживания финансовых обязательств [2, с. 17].

Финансовая безопасность проявляется не только в защищенности национальных интересов государства, но и в готовности и возможностях финансово-правовых институтов создать механизмы реализации и защиты национальных интересов развития экономики. Поддержание финансовой безопасности на должном уровне заключается в создании таких условий функционирования финансовой системы государства, когда практически исключается возможность неэффективного использования финансовых ресурсов и роста масштабов их оттока в теневой сектор. При этом экономика должна функционировать таким образом, чтобы было возможно аккумулировать доходы бюджета в объемах, необходимых для выполнения государством возложенных на него функций [3, с. 41].

Таким образом, определяя сущность финансовой безопасности государства, исследователи этой проблемы делают ударение на необходимости балансирования финансовой системы и достижения долгосрочного равновесия между экономическими и социальными интересами общества. Целью обеспечения финансовой безопасности государства является стабильное, сбалансированное развитие финансовой, денежно-кредитной, валютной, банковской, бюджетной, налоговой, расчетной, инвестиционной и фондовой систем, которое характеризуется стойкостью к внутренним и внешним негативным влияниям, способностью обеспечить эффективное функционирование экономики страны. Стоит отметить, что на сегодняшний день не существует совершенной унифицированной системы международной и европейской финансовой безопасности.

Исследуя влияние динамики налоговых правоотношений и со-

временного состояния нормативно-правового регулирования системы налоговых отношений на уровень финансовой безопасности Украины, необходимо определить юридическую природу налоговых правоотношений, а именно понятие и признаки.

Под налоговыми правоотношениями предлагаем понимать разновидность общественных отношений, которые регулируются нормами разных отраслей права, возникают на основании юридических фактов в процессе взаимодействия субъектов налоговых правоотношений по поводу установления, изменения и взыскания налогоплательщиками части их доходов в виде налогов и сборов к соответствующим бюджетам, а также во время осуществления налогового контроля, обжалования актов и решений фискальных органов, действий и бездействия их должностных лиц и привлечения к ответственности налогоплательщиков за совершение налоговых правонарушений [4, с. 265].

Налоговым правоотношениям характерны особые признаки: 1) они возникают и развиваются в сфере финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления на стадии формирования государственных и местных доходов. Отсюда вытекает понимание налоговых правоотношений как важных для государства отношений в сфере взыскания налогов и сборов, прежде всего таких, которые способствуют накоплению доходной части государственного бюджета для выполнения государством своих функций [5, с. 9]; 2) субъектами правоотношений являются плательщики налогов и сборов, государство в лице уполномоченных органов и органы местного самоуправления; 3) налоговые правоотношения являются юридической формой выражения и закрепления определенных экономических и правовых отношений, поэтому возникновение правоотношений является невозможным без воплощения воли государства в соответствующей правовой норм [6, с. 134]; 4) налоговые правоотношения имеют денежный характер. В денежной форме осуществляются: а) оценка объекта



налогообложения, б) вычисление налоговых обязательств; в) применение санкций за налоговые правонарушения [7, с. 225, 258]; 5) налоговые правоотношения имеют как имущественный характер, поскольку их объектом есть имущественные блага физических и юридических лиц, так и неимущественный. Имущественными благами в налоговых правоотношениях являются финансовые ресурсы, которые поступают от разных субъектов к разным бюджетам в виде налогов и сборов [8, с. 195]. Впрочем, учитывая сложность и неоднородность налоговых отношений, следует отметить, что не все они являются имущественными, поскольку они не опосредствуют движение финансовых ресурсов, но имеют конечной целью движение денежных средств, а точнее, перемещение финансовых ресурсов от одних субъектов к другим. В связи с этим налоговые правоотношения можно охарактеризовать как имущественные и связанные с ними неимущественные отношения.

Исходя из вышеуказанного, можем констатировать, что налоговые правоотношения являются важной составляющей финансовой безопасности государства, которая характеризуется должным образом урегулированными налоговыми отношениями, наличием построенной эффективной налоговой системы, оптимальным уровнем налогообложения, что обеспечивает достаточное наполнение за счет налоговых поступлений доходной части бюджета для выполнения государством своих функций, а также развитие реальных секторов экономики и социальную защиту населения.

Стоит обратить внимание и поддержать позицию А. Десятюка, который отмечает, что именно через неэффективность налоговой политики и функционирование налоговой системы в Украине практически усложняется процесс реализации приоритетов отечественной экономической политики и обеспечение финансовой безопасности государства. В значительной мере эта проблема обусловлена налоговыми рисками, под воздействием которых возникают негативные для налого-

вой среды экономические последствия [9, с. 96].

Важной является позиция В. Ищенко, что именно налоговая безопасность государства – одна из важных составляющих финансовой безопасности, без обеспечения которой практически невозможно решить проблему оптимизации уровня налогообложения. Однако сегодня в Украине не создана нормативно-правовая база для формирования системы налоговой безопасности государства. Таким образом, актуальным остается вопрос относительно обеспечения государства оптимально необходимым объемом налоговых поступлений, в соответствии с требованиями экономической политики. Важной является также разработка качественных и количественных показателей эффективности функционирования налоговой системы, которые бы характеризовали налоговую безопасность государства [10, с. 35].

Существуют разные определения понятия «налоговая безопасность» в отечественной и зарубежной научной литературе. А. Цвилий-Букланова предлагает рассматривать налоговую безопасность как подсистему национальной безопасности государства, представляющую собой состояние системы налогообложения, при котором обеспечивается гарантированная защита и гармоничное развитие всей налоговой системы государства, эффективное использование налоговых инструментов для защиты национальных интересов государства, поддержания социально-экономической стабильности общества, а также формирование достаточных государству и местному самоуправлению финансовых ресурсов, успешное противостояние существующим угрозам налоговой безопасности [11, с. 15].

По мнению Д. Тихонова, налоговая безопасность государства – это состояние экономики и институтов власти, при котором обеспечивается гарантированное поступление налоговых платежей в бюджет, защита национальных интересов, социальная направленность налоговой политики, достаточный оборонный потенциал даже при неблагоприят-

ных условиях развития внутренних и внешних процессов [12, с. 46].

Г. Лисовой предлагает рассматривать налоговую безопасность как состояние налоговой системы государства, которое характеризуется стойкостью и стабильностью всех ее элементов, предусматривающее гарантированное поступление налоговых платежей в бюджет, стойкость и независимость налоговой системы, ее способность к развитию и совершенствованию, возможность к своевременному выявлению и предотвращению потенциальных угроз и способность системы реализовывать фискальную функцию с целью максимального согласования интересов государства и налогоплательщиков [13, с. 164].

Ю. Иванов и Ю. Бережна определяют налоговую безопасность как интегрированную подсистему экономической безопасности, которая влияет на финансовое обеспечение всех ее составляющих: инновационно-технологической, инвестиционной, энергетической, сырьевых-ресурсной, продовольственной, социальной, экспортной, импортной и международно-интеграционной безопасности [14, с. 10].

Мы придерживаемся позиции М. Виклюка, который считает, что проблема разработки унифицированного подхода к определению понятия «налоговая безопасность» до сих пор не разрешена. По мнению ученого, налоговая безопасность, с одной стороны, – это определенное состояние, что обеспечивает защиту интересов налогоплательщиков и субъектов, которые задействованы в распределении ВВП через механизм налогообложения; с другой – это способность налоговой системы обеспечить своевременность выполнения своих функций и адекватность реагирования ее на изменения налоговой политики государства под воздействием группы факторов; с третьей – это способность противостоять рискам и опасностям, оптимизировать, а при определенных условиях минимизировать их влияние на всех участников налоговых отношений [15, с. 245].

Налоговые риски являются одним из основных источников, создающих



угрозу для налоговой безопасности. Под налоговыми рисками стоит понимать вероятность возникновения негативных последствий для налоговой системы из-за неэффективности ее построения и функционирования, действия существующих угроз и влияния на нее внешних и внутренних факторов. Следовательно, угрозы – предпосылка возникновения рисков. Отличие между ними состоит в том, что риски являются вероятными и их можно измерять количественно при условии их наступления, тогда как угрозы являются фактически сформированными опасностями, которые под воздействием факторов побуждают наступление рисков. Их взаимообусловленность влечет возникновение финансовых потерь как для субъектов хозяйствования, так и государства в целом в результате неэффективности налоговой политики [15, с. 246].

Для фискального органа налоговый риск – это возможное невыполнение возложенных законом и существующей налоговой политикой государства заданий по обеспечению доходной части бюджета налогами и сборами, которые администрируются на территории обслуживания соответствующим фискальным органом. Однако для налогоплательщика налоговый риск – это возможный убыток налогоплательщика понести финансовые и другие потери, связанные с процессом налогообложения, по результатам действий (бездействия) органов государственной власти и органов местного самоуправления.

В условиях евроинтеграции к современным налоговым угрозам государства необходимо отнести следующие:

- низкий уровень налоговой культуры;
- уклонение от налогообложения;
- избыточные расходы на администрирование налогов и сборов;
- расхождения в положениях действующего налогового законодательства;
- необоснованная изменчивость налоговой политики;
- рост налогового долга;
- нерациональность и нецелевое использование налогов и сборов;

– отсутствие ответственности государства перед налогоплательщиком.

Налоговые угрозы, которые возникают у налогоплательщиков:

– неравномерное и необоснованное распределение налогового давления между субъектами ведения хозяйствования;

– значительная часть субъектов хозяйствования функционирует в тени;

– отток национального капитала в экономику зарубежных стран;

– избыточное вмешательство в хозяйственную деятельность предприятий контролирующих государственных органов.

Мировая и отечественная практика налоговых правоотношений доказывает, что необходимыми мерами повышения финансовой безопасности государства в сфере налогообложения являются следующие:

– оптимизация количества и содержания налогов и сборов;

– рациональное администрирование и доступный учет налогов и сборов;

– упрощение процедур представления налоговой отчетности;

– сокращение количества налоговых льгот;

– четкое определение круга льготных категорий участников налогового процесса;

– обеспечение соблюдения налогового законодательства.

На основании проведенного анализа исследований современных отечественных налоговых правоотношений в условиях евроинтеграции предлагаем выделить следующие особые негативные влияния системы налогообложения на финансовую безопасность государства:

1) уменьшение налоговой нагрузки не влечет соответствующего уменьшения объемов уклонения от налогообложения, которое негативно отражается на формировании доходов бюджета за счет налогообложения доходов налогоплательщиков, количество уклонений от налогообложения растет вместе с увеличением налоговой нагрузки и осложнением налоговой системы;

2) укрывательство и занижение объектов налогообложения негативно отражается на уровне финансо-

вой безопасности государства через уменьшение доходов в государственный бюджет и увеличение расходов на администрирование налогов;

3) наличие многочисленных налоговых льгот, применение которых приводит как к позитивным, так и к негативным результатам, а также их незаконное использование негативно отражается на уровне финансовой безопасности государства, поскольку уменьшает доходы в государственный бюджет и создает основания для злоупотреблений;

4) низкая налоговая дисциплина налогоплательщиков;

5) увеличение суммы налогового долга негативно влияет на формирование доходов в бюджетах и увеличивает расходы на администрирование налогов;

6) незаконное изготовление и сбыт подакцизных товаров наносит вред формированию бюджетных доходов и увеличивает расходы на борьбу с фактами незаконного обращения подакцизных товаров;

7) эффективность налога на добавленную стоимость как основного бюджетосоставляющего налога резко снизилась, остается несовершенной система его администрирования, которая позволяет накапливать значительные объемы налогового долга.

**Выводы.** В условиях евроинтеграции нужно как можно быстрее усовершенствовать порядок налогообложения, упростить налоговую отчетность, стимулировать поддержку малого и среднего предпринимательства. При неправильном налоговом администрировании резко снижается количество поступлений доходов от налогов в государственный бюджет, увеличивается вероятность налоговых правонарушений. Повышение ответственности государства перед налогоплательщиками и усовершенствование налогового контроля увеличат налоговую дисциплину и создадут оптимальный механизм сбора налогов. Развитая налоговая система, изменения в системе налоговой безопасности невозможны без последующей реновации информационных систем, инструментов анализа, повышения научно-технического потенциала, создания со-



ответствующих информационных технологий.

Учитывая опыт и нормы налогового законодательства европейских стран, стоит предложить следующие мероприятия усовершенствования эффективности функционирования налоговой системы с целью обеспечения финансовой безопасности Украины в условиях евроинтеграции:

1) обеспечение эффективности налоговой системы путем дифференциации налогов и сборов на всех уровнях, ставок налогов и сборов, сокращения льготного налогообложения, гармонизации налогов на потребление с налогами на личные доходы и на прибыль предприятий;

2) усовершенствование администрирования налога на добавленную стоимость, налога на имущество и акцизного налога;

3) перемещение налога на доходы физических лиц из категории общегосударственных налогов в категорию местных налогов и сборов;

4) внедрение налога на прибыль для разных категорий налогоплательщиков, как физических, так и юридических лиц, на разные объекты налогообложения путем объединения налога на доходы физических лиц с налогом на прибыль предприятий, а также дифференциация ставок в зависимости от размера полученной предприятием прибыли или полученного физическим лицом дохода с использованием элементов как прогрессии, так и регрессии.

#### Список использованной литературы:

1. Проект Концепции финансовой безопасности Украины подготовлен по поручению Межведомственной комиссии по вопросам финансовой безопасности при РНБОУ / под ред. А.И. Барановского, Ю.А. Блашук, М.И. Пузак, Л.В. Новошинской, А.А. Резникова, А.В. Романченко, Ф.Ф. Стасюк, В.В. Фещенко; координатор проекта – ЗАТ «Украинское агентство финансового развития». – К., 2001. – 120 с.

2. Сухоруков А.И. Финансовая безопасность государства: [учебное пособие] / А.И. Сухоруков, А.Д. Ладюк. – К.: Центр учебной литературы, 2007.

– 192 с.

3. Ищенко В.В. Теоретические принципы определения влияния налогообложения на финансовую безопасность государства / В.В. Ищенко // Инвестиции: практика и опыт. – 2010. – № 12. – С. 40–43.

4. Вороновские чтения (Финансовое право: современное состояние и перспективы): материалы Международ. науч.-практ. конф., г. Киев, 5 октября 2016 г. / редкол.: А.П. Гетьман, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва и др. – К.: Ассоциация финансового права Украины, 2016. – 300 с.

5. Перепелица М.А. Правовое регулирование статуса налогоплательщиков и сборов в Украине: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / М.А. Перепелица; Нац. юр. академия Украины им. Ярослава Мудрого. – Х., 2001. – 20 с.

6. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права: [монография] / Е.А. Ровинский. – М.: Госюриздат, 1960. – 193 с.

7. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. / М.П. Кучерявенко. – Х.: Легас, 2004. – Т. II: Введение в теорию налогового права. – 2004. – 600 с.

8. Налоговое право России: [учебник для вузов] / отв. ред. д. ю. н., проф. Ю.А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М.: Норма, 2004. – 720 с.

9. Десятнюк А.М. Мониторинг налоговых рисков: теория и практика: [монография] / А.М. Десятнюк. – Тернополь: ТНЕУ, 2009. – 312 с.

10. Ищенко В.В. Налоговая составляющая финансовой безопасности государства / В.В. Ищенко // Вестник экономики транспорта и промышленности. – 2012. – № 37. – С. 35–40.

11. Цвилий-Букланова А.А. Налоговый контроль в системе обеспечения налоговой безопасности государства: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 / А.А. Цвилий-Букланова; Юж.-Ур. гос. ун-т. – Омск, 2011. – 32 с.

12. Тихонов Д.Н. Основы налоговой безопасности / Д.Н. Тихонов. – М.: Аналитика-Пресс, 2002. – 224 с.

13. Лисовой Г.А. Налоговая безопасность Украины: угрозы и риски / Г.А. Лисовой // Форум права. – 2016. – № 1. – С. 162–168.

14. Иванов Ю.Б. Налоговая безопасность: сущность и условия обеспе-

чения / Ю.Б. Иванов, Ю.В. Бережна // Экономика развития. – 2010. – № 2(54). – С. 9–11.

15. Виклюк М.И. Налоговая безопасность: дуалистичность экономической природы трактовки содержания основных характеристик / М.И. Виклюк, В.В. Гресик // Инновационная экономика. – 2013. – № 5. – С. 245–246.