

УДК 336.225.682:336.226.322

Тютюнник І.В.

кандидат економічних наук, доцент, докторант,  
старший викладач кафедри фінансів і підприємництва,  
Сумський державний університет

Котенко Н.В.

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансів і підприємництва,  
Сумський державний університет

### СВІТОВІ ПРАКТИКИ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

*У статті досліджено роль та місце податків в структурі надходжень бюджету, обґрунтовано доцільність дослідження ПДВ як одного із основних бюджетоутворюючих податків в Україні та країнах Європейського союзу. Проаналізовано економічну сутність податкового розриву як індикатора ефективності політики адміністрування податків та зборів та визначено найбільш поширені методи оцінки обсягу податкових розривів в економіці. Дано міжнародний досвід оцінки податкових розривів за ПДВ і на основі проведеного порівняльного аналізу участі країн світу в процесах адміністрування ефективності стягнення ПДВ, зроблено висновок про значну диференціацію підходів та суттєві відмінності в законодавчому регулюванні даних процесів. Доведено, що на сучасному етапі розвитку економіки України ключовим вектором ефективної політики в сфері детінізації економіки є інтеграція найкращих світових практик державного регулювання та контролю за повнотою та своєчасністю сплати ПДВ.*

*Ключові слова:* податковий розрив, ПДВ, мінімізація доходів, міжнародний досвід, адміністрування податків, оцінка розриву.

### МИРОВЫЕ ПРАКТИКИ ПОСТРОЕНИЯ СИСТЕМЫ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Тютюнник І.В., Котенко Н.В.

*В статті досліджено роль і місце податків в структурі надходжень бюджету, обґрунтовано доцільність дослідження НДС як одного із основних бюджетообразующих податків в Україні та країнах Європейського союзу. Проаналізовано економічну сутність податкового розриву як індикатора ефективності політики адміністрування податків та зборів та визначено найбільш поширені методи оцінки обсягу податкових розривів в економіці. Дано міжнародний досвід оцінки податкових розривів по НДС. На основі проведеного порівняльного аналізу участі країн світу в процесах адміністрування ефективності стягнення НДС, зроблено висновок про значну диференціацію підходів та суттєві відмінності в законодавчому регулюванні даних процесів. Доведено, що на сучасному етапі розвитку економіки України ключовим вектором ефективної політики в сфері детінізації економіки є інтеграція найкращих світових практик державного регулювання та контролю за повнотою та своєчасністю сплати НДС.*

*Ключевые слова:* налоговый разрыв, НДС, тенезация доходів, міжнародний досвід, адміністрування податків, оцінка розриву.

### GLOBAL PRACTICES OF CONSTRUCTION OF THE SYSTEM OF ADMINISTRATION FOR VALUE ADDED TAX

Tiutiunyk I., Kotenko N.

*The article investigates the role and place of taxes in the structure of budget revenues. The expediency of study of VAT as one of the main budget-forming taxes in Ukraine and the countries of the European Union is substantiated. The economic essence of the tax gap as an indicator of the effectiveness of the policy of administering taxes and duties is analyzed. The most common methods for estimating the volume of tax gap in the economy are determined. The international experience of estimating tax gap for VAT is analyzed. On the basis of the comparative analysis of the participation of the countries of the world in the processes of administering the efficiency of VAT collection, it was concluded that significant differentiation of approaches and differences in the legislative regulation of these processes. It is proved that at the present stage of development of the economy of Ukraine the key vector of effective policy in the field of unshadowing of the economy is integration of the best world practices of state regulation and control over completeness and timely payment of VAT.*

*Keywords:* tax gap, VAT, shadow income, international experience, tax administration, gap estimation.

**Постановка проблеми.** Однією із найбільш актуальних проблем сучасності в сфері економічних відносин є дефіцит фінансових ресурсів, що формуються та акумулюються на рівні держави. Переважна більшість країн з перехідною економікою, середнього та низького рівня розвитку відчують значний обсяг дефіциту бюджетних коштів та неможливість покриття всіх витратних статей бюджету, спрямованих на виконання державою своїх функцій.

Одним із найбільш вагомих джерел формування надходжень до бюджету є податкова складова. Саме податкові надходження виступають інструментами прямого і непрямого впливу на економіку держави, розвиток окремих підприємницьких структур та галузей економіки. За допомогою податків здійснюється перерозподіл доходів між різними соціальними групами населення, реалізується вплив на рівень цін, обсяг виробництва, частку окремих галузей економіки в загальному валовому випуску продуктів та послуг.

Як свідчать результати дослідження одним із основних бюджетоутворюючих податків не лише в Україні, а й в світі, в цілому, є податок на додану вартість, частка якого в структурі надходжень державного бюджету коливається в діапазоні 5–10% ВВП, а в загальному обсягу податкових надходжень – 12–42%. Як свідчать наведені на рисунку 1 дані, питома вага ПДВ в структурі податкових надходжень бюджету для різних країн світу суттєво відрізняється.

Так, якщо для США, Японії та Австралії вона не перевищує 12%, то в Новій Зеландії дане значення знаходиться на рівні 30%, а в Китаї взагалі складає 42% від загальної суми податкових платежів. В Україні за результатами 11 місяців 2018 року частка ПДВ в структурі загальних доходів бюджету складала 41%, в т. ч. 32,06% – податок на додану вартість з імпортованих товарів, а в структурі податкових надходжень – 50,37% [2].

Зважаючи на вагомий роль ПДВ в процесах наповнення державного бюджету, важливого значення набуває аналіз повноти та стабільності його надходження, оскільки саме від цього здебільшого залежить своєчасність фінансування видаткової частини бюджету. Крім того, здійснення будь-яких нелегальних дій з приводу

мінімізації обсягу податкового зобов'язання за ПДВ в більшій мірі, по відношенню до інших платежів, негативно впливає на економічний розвиток держави.

ПДВ є одним із небагатьох непрямих податків, специфічною характеристикою якого є можливість прямого повернення частини коштів з бюджету у вигляді податкового кредиту за умови його перевищення над сумою податкового зобов'язання. Враховуючи дану особливість ПДВ, суб'єктами господарювання – платниками податку розроблена значна кількість схем та механізмів навмисного завищення сум податкового кредиту.

Наявність ефективної, справедливої та дієвої нормативної бази функціонування ПДВ не забезпечує повноти та своєчасності його сплати. Досить часто наявність широкого спектру пільг та особливих умов нарахування даного податку використовується платниками податків з метою необґрунтованого отримання пільг.

Зазначені особливості формують передумови до посилення контролю за ефективністю адміністрування процедур нарахування та сплати ПДВ податковими органами, а не на його нормативному забезпеченні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Передумови виникнення тіньових фінансових потоків, їх вплив на показники економічного розвитку країни, найбільш поширені канали та інструменти тінізації доходів знайшли своє відображення в наукових працях багатьох вітчизняних та закордонних вчених. Так, напрямки впливу тіньових операцій на рівень економічного розвитку країни досліджені в роботах Н. Лайози, Ф. Шнайдера, С. Джайн-Чандра, Р. Місаті, І. Радулеску, С. Попеску.

Аналізу світового досвіду адміністрування ПДВ, дослідженню його місця та ролі у наповненні бюджету держави, присвячені праці: В. Андрущенко, В. Буряковського, В. Геєця, Б. Карпінського, І. Луїної, Л. Новицької, В. Суторміної, В. Федосова та інших.

Не применшуючи важливість існуючого наукового доробку в даному питанні, зазначимо, про необхідність зміщення акцентів при дослідженні питань повноти сплати ПДВ з удосконалення законодавчих основ його функціонування до більш системного та ґрунтовного дослідження схем та обсягів формування податкових

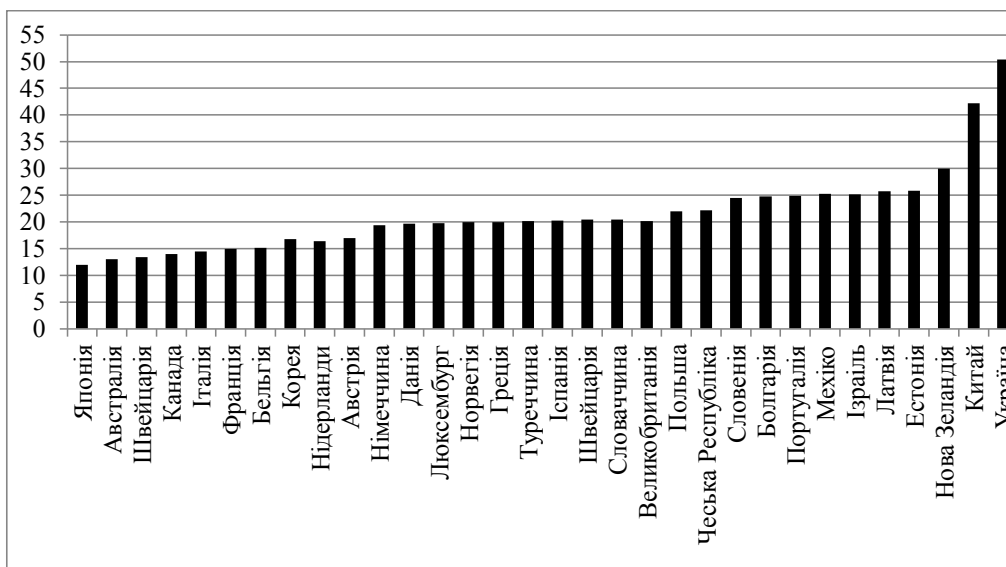


Рис. 1. Частка ПДВ в структурі податкових платежів державного бюджету [2; 5]

розривів за ПДВ; аналізу міжнародного досвіду в сфері контролю за повнотою його сплати з метою визначення найбільш адекватних та адаптованих до умов економічного, соціального та політичного розвитку України механізмів спрямованих на мінімізацію різниці між потенційно можливим та фактичним обсягом надходжень даного податку.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є аналіз існуючого закордонного досвіду оцінки податкових розривів за ПДВ, що крізь призму ідентифікації його переваг та недоліків дозволить визначити найбільш ефективні та адаптовані до економічних та законодавчих умов розвитку України підходи.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Теоретично оцінка податкового розриву може бути здійснена для будь-якого виду податку чи збору. Найчастіше її застосовують для непрямих податків і ПДВ, як один із них, є найбільш досліджений в цьому контексті. Лише декілька країн світу використовують оцінки податкового розриву для непрямих податків, таких як податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, а також для внесків на соціальне забезпечення.

У таблиці 1 наведено огляд підходів до оцінки податкового розриву в світі.

**Таблиця 1. Порівняльний аналіз міжнародних практик оцінки податкових розривів за ПДВ [1]**

Країни	Оцінка податкового розриву за ПДВ		
	ПДВ	Ставка ПДВ	Метод оцінки
Бельгія	Ні	21	
Чеська республіка	Так	21	Зверху вниз
Естонія	Так	20	Зверху вниз, знизу вгору
Фінляндія	Так	24	Зверху вниз
Франція	Так	20	Зверху вниз
Німеччина	Так	19	Зверху вниз
Італія	Так	22	Зверху вниз
Латвія	Так	21	Зверху вниз
Литва	Ні	20	
Польща	Так	23	Зверху вниз
Португалія	Так	23	Зверху вниз
Словацька республіка	Так	20	Зверху вниз
Словенія	Так	22	Знизу вгору
Іспанія	Ні	21	
Великобританія	Так	20	Зверху вниз, знизу вгору
Україна	Ні	20	

В Україні, на сьогоднішній день, відсутня практика оцінки обсягу тінізації економіки саме на основі податкових розривів. Існуюча політика протидії тінізації базується на використанні окремих методів оцінки тінювих фінансових потоків, в основі яких лежить порівняння фактичного обсягу спожитої електроенергії з тим який би відповідав задекларованому обсягу виробництва, споживчих грошових витрат населення на придбання товарів над загальним обсягом продажу товарів населенню усіма суб'єктами господарювання в легальному секторі економіки, обсягу внесеної на депозит готівки у поточному та базовому періодах, граничних мінімального та максимального коефіцієн-

тів тінювої економіки як частки ВВП, у межах яких перебуває рівень тінізації [3; 4].

Однак, як свідчать отримані на основі даних підходів результати, їх розрахунки суттєво відрізняються від результатів оцінок отриманих незалежними інститутами – Світовим банком, Міжнародним валютним фондом, тощо. Як правило, задекларовані показники є набагато меншими, за міжнародні та свідчать про неповне врахування всіх складових тінізації економіки.

В свою чергу метод оцінки податкових розривів дає можливість більш комплексно оцінити рівень ефективності адміністрування в розрізі кожного окремого виду податку та визначити найбільш пріоритетні галузі економіки, регіони, сфери діяльності з точки зору посилення державного контролю в сфері протидії тінізації.

У світовій практиці оцінювання ефективності адміністрування ПДВ широко застосовуються два методи оцінки податкових розривів: макроекономічний («зверху вниз») та мікроекономічний («знизу вгору»).

Метод «зверху вниз» – полягає в макроекономічній оцінці різниці між величиною потенційних та фактично отриманих податкових надходжень.

Недоліком даного підходу є те, що:

- він дозволяє оцінити лише ті види діяльності та галузі економіки, які можна відслідковувати в макроекономічній статистиці;

- якість отриманих результатів залежить від повноти та коректності вихідних даних, які є достатньо укупнені і не підлягають деталізації;

- офіційні дані макроекономічної статистики не відображають міжнародні аспекти ухилення від сплати податкових платежів, пов'язані з виведенням коштів в офшори, вкладенням активів за кордон, тощо;

- отримані на основі даних підходів оцінки, як правило, мають часовий лаг в 2 роки та вимагають регулярного перегляду.

Перевагою даного методу є відсутність значних затрат ресурсів і часу та придатність отриманих результатів для порівняння в ретроспективі.

Відмінністю підходу «знизу вгору» є високий рівень деталізації розрахунків, що дозволяє не лише визначити обсяг податкових розривів за окремими видами податків, операцій та видів діяльності, але й отримати інформацію про дотримання податкового законодавства кожним окремим платником податків. В той же час, даний підхід охоплює лише конкретно визначені джерела податкового розриву, і не дає комплексного уявлення про загальний обсяг податкових розривів в економіці, не забезпечує оцінку навмисних та прихованих дій економічних суб'єктів спрямованих на зменшення податкових зобов'язань.

Практика оцінки податкових розривів застосовується в значній кількості країн, як з високим так і середнім рівнем розвитку. З метою визначення особливостей розрахунку податкового розриву за ПДВ та врахування кращих практик при запровадженні даного підходу в Україні, проведемо більш детальний аналіз процедур оцінки податкового розриву в розрізі деяких країн світу.

На сьогоднішній день, урядом Бельгії підхід до оцінки розриву за ПДВ на державному рівні не розроблено. Міністерством фінансів проводиться аналіз на основі результатів CASE-дослідження та оцінок проведених на рівні ЄС шляхом аналізу обсягів бюджет-

них та податкових витрат. Однак відсутність власного, адаптованого до реалій економічного розвитку країни підходу, не дозволяє раціонально та ефективно використати дані результати в державній політиці.

Урядом Чеської Республіки розрив за ПДВ оцінюється на основі методу «зверху вниз» на базі даних Міністерства фінансів. Оцінки здійснюються укрупнено, для всіх платників податків та не використовуються в межах окремих секторів економіки або суб'єктів господарювання. Розрахунок розриву здійснюється в чотири етапи: 1) оцінюється теоретична база оподаткування ПДВ в межах всієї економіки країни; 2) визначається ефективна ставка ПДВ для всієї економіки; 3) ефективна ставка ПДВ застосовується до теоретичної бази оподаткування, внаслідок чого визначається теоретично можлива сума ПДВ; 4) потенційна сума ПДВ порівнюється з фактичними його надходженнями. Різниця між сумою теоретичних зобов'язанням та фактичними надходженнями становить податковий розрив за ПДВ.

В Естонії оцінка розриву за ПДВ здійснюється на основі методу «зверху вниз» та охоплює близько 75 000 зареєстрованих платників ПДВ. Методологія оцінки базується на використанні даних національних рахунків і за методологією подібна до підходу, що застосовується у CASE-дослідженні. Для розрахунку фактичної суми ПДВ використовуються дані накопиченої фінансової звітності, тобто сплачений ПДВ відноситься до того періоду, в якому реально виникло зобов'язання. Оцінюючи розрив за ПДВ у поточному році, потенційний обсяг зобов'язання цільового року порівнюється з сумою фактично сплаченого у тому ж році податку.

У Франції для визначення розриву за ПДВ використовується підхід «зверху вниз» та дані підготовлені Французьким національним інститутом статистики та економічних досліджень (INSEE) за підтримки Казначейства Франції. Розрив за ПДВ оцінюється для всієї економіки, і не підлягає деталізації за секторами. Теоретично сума податкового розриву обчислюється за допомогою даних національних рахунків, даних про повернення ПДВ (на сукупному рівні) та конкретних статистичних даних щодо обсягу реалізації деяких товарів (наприклад, сільського господарства, води та енергетики).

В Латвії Податкова адміністрація почала оцінювати розрив за ПДВ у 2014 році та застосовує його і досі. Розрахунки готуються за методологією «зверху вниз», яка використовує дані національних рахунків, а також деякі додаткові джерела даних для оцінки потенційного обсягу ПДВ. Потенційний ПДВ порівнюється з сумою фактично сплаченого платниками податку.

Формула для оцінки податкового розриву за ПДВ має вигляд:

$$GAP_{\text{VAT}} = \frac{(PM - FA) + D}{PM}, \quad (1)$$

де  $GAP_{\text{VAT}}$  – податковий розрив за ПДВ;

$PM$  – сума потенційного ПДВ, яка відповідно до законодавства повинен бути нарахована та сплачена;

$FA$  – сума податку, яка добровільно сплачена платниками;

$D$  – сума податку, яка самостійно задекларована платниками, але не сплачена за аналізований рік.

У Литві податкова адміністрація нещодавно почала оцінювати розрив за ПДВ. Розрахунки виконуються

власними силами і базуються на різних підходах. Для оцінки розриву за ПДВ використовуються як метод «зверху вниз», так і метод «знизу вгору». Окрім того, оцінювання розривів також здійснюється за допомогою опитувань. Методологія «зверху вниз» охоплює всю сукупність платників податків, а методологія «знизу вгору» – приблизно 62% платників. У останньому випадку податкові зобов'язання незареєстрованих платників податків, тих, чий оголошені річні продажі складають менше 300 євро, а також осіб, зареєстрованих як платники ПДВ на період, менший ніж 1,5 року, не враховуються при здійсненні оцінки.

У Польщі Міністерство фінансів лише нещодавно розпочало процес оцінки обсягів тіншових фінансових потоків на основі розриву за ПДВ. Оцінка застосовується для періоду з 2005 по 2014 рік і здійснюється на основі методу «зверху вниз».

Розрив за ПДВ розраховується як різниця між теоретичними зобов'язаннями щодо ПДВ та фактичними надходженнями з деякими коригуваннями – при оцінюванні остаточної бази ПДВ кожний елемент (приватне споживання, державні інвестиції, державне проміжне споживання, інвестиції та проміжне споживання інших секторів) коригується відповідно до розміру ставки оподаткування, що застосовується для кожного з них у відповідному році.

У Португалії Податкова адміністрація на основі співпраці з МВФ розпочала застосовувати методологію RA-GAP. Результати методології RA-GAP можуть бути деталізовані за секторами економіки. Оцінка податкового розриву за методологією RA-GAP здійснюється за наступною формулою:

$$V^S = \sum_c (M_c^S \times \tau_c) + \left[ \sum_c (Y_c^S - X_c^S) \times T_c \right] \times r^S - \left[ \sum_c (N_c^S + I_c^S) \times T_c \right] \times r^S \times e^S, \quad (2)$$

де  $V^S$  – сума чистого потенційного ПДВ за окремим сектором економіки;

$\tau_c$  – ставка ПДВ для товару  $c$ ;

$M_c^S$  – сума імпорту товару  $c$  в сектор  $s$ ;

$Y_c^S$  – обсяг виробництва товару  $c$  в секторі  $s$ ;

$X_c^S$  – сума експорту товару  $c$  в сектор  $s$ ;

$N_c^S$  – проміжний попит (споживання) товару  $c$  в секторі  $s$ ;

$I_c^S$  – обсяг інвестицій на виробництво товару  $c$  в секторі  $s$ ;

$r^S$  – частка виробництва зареєстрованим бізнесом в секторі  $s$ ;

$e^S$  – частка виробництва, що підлягає оподаткуванню.

У Словаччині оцінки розриву за ПДВ здійснюються за двома різними методами. У 2013 році Словаччина приєдналася до Програми RA-GAP МВФ, і за підтримки МВФ здійснила оцінку розриву за ПДВ за період 2008–2012 років. Крім даного методу оцінка розриву здійснюється і на основі методу «зверху вниз».

Обидва методи визначають розрив за ПДВ як різницю між потенційним надходженням ПДВ та фактично сплаченою його сумою. Інтерпретація розриву здійснюється за двома складовими: розрив у оціню-

ванні та розрив у зборах. Розрив у зборах – це різниця між фактично сплаченим ПДВ та сумою ПДВ зазначеною в податковій декларації. Розрив у оцінці – це різниця між сумою ПДВ, що зазначена в податковій декларації та потенційним обсягом ПДВ.

**Висновки з проведеного дослідження.** В сучасних економічних умовах проблема тіньового виведення капіталу носить глобальний та міжнаціональний характер. В Україні, незважаючи на реформування податкової системи, посилення контролю з боку держави за повнотою та своєчасністю сплати податкових платежів, удосконалення антикорупційного законодавства, створення ряду інституцій в сфері протидії корупції та тінізації економіки відбувається щорічне зростання обсягів виведення коштів, в тому числі і за допомогою податкових каналів. Як свідчить проведений ана-

ліз, традиційні підходи до оцінки обсягів незаконних фінансових потоків не забезпечують врахування всього спектру каналів та схем їх виникнення. Існуючий інструментарій не дає достовірних та об'єктивних оцінок, оскільки суттєво залежить від доступності необхідної інформації та повноти її висвітлення.

Використання методу оцінки податкових розривів дозволить уникнути недоліків традиційних підходів, оцінити ефективність процесу адміністрування в розрізі окремих видів податків, визначити найбільш проблемні точки їх законодавчого регулювання, оцінити рівень тінізації окремих секторів та галузей економіки. Катализатором досягнення зазначених цілей може слугувати дослідження міжнародного досвіду протидії легалізації коштів з метою визначення можливостей його застосування в Україні.

1. *The concept of tax gaps. Report on vat gap estimations by fiscal is tax gap project group. Brussels. 2016. 100 p.*
2. *Доходи держбюджету України URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2018> (дата звернення 11.12.2018).*
3. *Загальні тенденції тіньової економіки в Україні. Звіт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України в I кварталі 2018 року URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinivoiEkonomiki> (дата звернення 12.12.2018).*
4. *Наказ Міністерства економіки України «Про затвердження Методичних рекомендацій розрахунку рівня тіньової економіки» від 18.02.2009 № 123 URL: <http://www.me.gov.ua/LegislativeActs/Detail?lang=uk-UA&id=4bb297a0-c900-404f-8c6f-5f76f18b1503> (дата звернення 12.12.2018).*
5. *Офіційний сайт Світового банку. URL: <https://www.worldbank.org/> (дата звернення 10.12.2018).*
6. *Тютюнник І. В. Податкові розриви в економіці: економічна сутність та передумови виникнення. Економіка. Фінанси. Право. 2018. № 10/1. С. 36–40.*

*E-mail: i.karpenko@finance.sumdu.edu.ua*

*E-mail: n.kotenko@finance.sumdu.edu.ua*