

ЗМІЦНЕННЯ ПДВ В УКРАЇНІ

*Світовий банк
14 грудня 2005 року*

Цей документ підготовлено для Огляду державних витрат України, 2005 – 2006 роки ()*

СТИСЛИЙ ВИКЛАД

Ця записка є першою із низки робіт, які зараз готуються в рамках Огляду державних витрат України. В ній аналізується, як ПДВ функціонував в Україні в минулі роки і як він працює сьогодні. Головні висновки та міркування подаються нижче.

ПДВ і бюджет 2006 року

- У 2005 році після тривалої низхідної тенденції, що спостерігалася в 1999 – 2004 роках, надходження від ПДВ різко зросли. Такий розвиток подій зумовлювався різними факторами, в тому числі рішучим кроком, який уряд зробив на початку 2005 року, ліквідувавши податкові пільги, а також приходом до установ, які стягують податки (Митна служба та Податкова адміністрація), нового керівництва.
- Обсяг надходжень від ПДВ великою мірою почав залежати від сплати ПДВ на імпортовані товари, і, попри зростання надходжень від ПДВ в 2005 році, ця тенденція зберігається. Станом на вересень 2005 року, питома вага імпорту у загальному обсязі надходжень від ПДВ складала дві третини. Така тенденція свідчить про слабкість вітчизняної системи адміністрування ПДВ.
- Різке зростання в 2005 році надходжень від ПДВ може бути одноразовим явищем. Через характер факторів, які зумовили зростання таких надходжень, подальше зростання надходжень від ПДВ в 2006 році видається мало ймовірним, і тому прогнози бюджету 2006 року щодо обсягів надходжень від ПДВ видаються занадто оптимістичними. Відповідно, визначати обсяг видатків на 2006 рік на основі такого прогнозу надходжень було б дуже необережним кроком. У такому контексті видається необхідним суттєво зміцнити податкову політику і особливо систему адміністрування податків.

Деякі питання політики у галузі ПДВ

- Заміна ПДВ податком з обороту не є найкращим рішенням проблеми. Адже податок з обороту може створити для податкової системи України ще більше проблем, оскільки він буде супроводжуватися ще більшою кількістю викривлень і матиме каскадний ефект оподаткування, який перешкоджатиме економічній діяльності та загалом економічному піднесенню.
- Сьогодні в Україні твердого обґрунтування ідеї скорочення ставки ПДВ не існує. У порівнянні із іншими країнами регіону діюча ставка у розмірі 20% не є такою високою. Тому втілення в життя політики у цьому напрямку може обійтися доходній частині бюджету великими втратами. Шлях до обговорення цієї можливості у майбутньому може відкрити лише структурне удосконалення системи адміністрування податків.
- Особливо серйозні проблеми для системи ПДВ створює енергетика (зокрема, газовий сектор), але це питання виходить далеко за межі податкової політики та адміністрування

податків в Україні. Питання великих субсидій в енергетиці потребує більш широкого та невідкладного обговорення загальної енергетичної політики.

- Реконструкції також потребує і система ПДВ у сільському господарстві, оскільки сьогодні ця система ускладнює процес адміністрування податків і генерує замало надходжень. З огляду на поточні умови та політичні складнощі, ця записка підтримує наведену у доповіді МВФ (2005 рік) рекомендацію щодо оперативного внесення (починаючи з 2006 року) змін і доповнень до статті 8.1 закону про ПДВ. У цій рекомендації пропонується встановити ставку ПДВ у розмірі 9% для сільського господарства і 6% для лісового господарства та рибальства, внаслідок чого це законодавче положення наблизиться до шостої директиви ЄС стосовно ПДВ.
- Існують також важливі причини для започаткування в Україні спеціальної системи для малих платників податків. Адже існуюча сьогодні спрощена система оподаткування призвела до ерозії бази ПДВ, оскільки вона дозволяє середнім підприємствам користуватися цією системою. Одним із ефективних шляхів вирішення цього питання є зниження верхньої граничної планки обороту для юридичних осіб у спрощеній системі оподаткування (сьогодні 1 000 000 грн.) до граничної суми для реєстрації платників ПДВ (сьогодні 300 000 грн.).

Зміцнення системи адміністрування ПДВ

- Симптомами глибинних адміністративних недоліків тут є кількість заяв про відшкодування ПДВ, шахрайство із заявами про відшкодування та обсяг заборгованості із відшкодування ПДВ. Тому у цій галузі на порядку денному постає необхідність перенести наголос з обговорення цих специфічних питань на практичну роботу з вирішення структурних адміністративних проблем, які створюють підґрунтя для такої ситуації.
- Державній податковій адміністрації (ДПА) необхідно зміцнити коло головних завдань системи адміністрування податків. У цій записці пропонується невідкладно посилити шість основних напрямків діяльності ДПА і робиться наголос на необхідності надання цій установі політичної підтримки, щоб вона могла вжити необхідних заходів для посилення своїх можливостей для виконання цих завдань, а саме:
 - i. Удосконалення процесу реєстрації: Україні потрібна така система реєстрації, яка, з одного боку, може працювати оперативно, в інтересах клієнтів, а з іншого боку здатна відсіювати осіб, які ухиляються від сплати податків. Сьогодні такої системи нема, одне вікно для реєстрації підприємців і платників податків не забезпечує процесу перевірки заявників, які реєструються як платники ПДВ.
 - ii. Зменшення вартості виконання податкового законодавства: виконання процедур сплати головних податків, таких як ПДВ (й інші податки), як і раніше потребує занадто тривалого часу. У цьому зв'язку постає необхідність у зусиллях, спрямованих на спрощення звітності та механізмів оплати без створення додаткового тягаря.
 - iii. Удосконалення механізмів моніторингу: Україні потрібна нова комплексна система моніторингу, яку необхідно впровадити якнайшвидше. Процес адміністрування податків потребує застосування низки орієнтовних показників обсягу податкових надходжень і порушень (наприклад, недоїмки ПДВ) із деталізацією по секторах економіки, типу платників податків і географічних районах (у записці, що додається, пояснюється, як такі орієнтовні показники конструюються та застосовуються).

Зміцнення цього напрямку також передбачає використання ліпших і більш гнучких каналів зв'язку і інформації у стосунках між Міністерством фінансів, Державною податковою адміністрацією та Державною митною службою.

iv. Більш ефективний розподіл ресурсів: суттєвому поліпшенню розподілу ресурсів у процесі адміністрування податків може сприяти аналітичний моніторинг. Міжнародний досвід свідчить: базований на аналізі моніторинг може бути дуже ефективним засобом для визначення співвідношення між отриманими надходженнями та понесеними адміністративними витратами.

v. Удосконалення процесу перевірок: із поліпшенням засобів моніторингу перевірки мають бути більш адресними і не повинні надмірно турбувати дисциплінованих платників податків. Це має також непересічне значення для створення в Україні сприятливих для підприємництва умов.

vi. Поліпшення процесу застосування санкцій та зміна його структури: кримінальне переслідування фактів порушення законодавства про ПДВ видається коштовним і тривалим процесом, і воно не сприяє збільшенню в Україні обсягів податкових надходжень. Більш ефективними можуть бути адміністративні санкції (включаючи позбавлення реєстрації, штрафи, тимчасове закриття відповідного підприємства, тощо – у записці, що додається пояснюється, як можна створити систему таких санкцій). Таким чином, система санкцій повинна бути краще збалансованою у її адміністративному і кримінальному аспекті. Санкції повинні завжди застосовуватися рішуче, але таке застосування має супроводжуватися подальшим скороченням корупції, поліпшенням прозорості системи адміністративних санкцій та зміцненням існуючих механізмів оскарження і здійснення апеляційних процесів платниками податків.

* Ця записка спирається на звіт, підготовлений професором Річардом Бердом під час його місії до Києва у вересні 2005 року.

I. ВСТУП

1. Після впровадження ПДВ у повному обсязі в 1997 році цей податок став головним підґрунтям системи податкових надходжень України.¹ Втім останніми роками надходження від цього податку були слабкими, він створив підприємствам додаткові проблеми, а управління ним наражається на труднощі, особливо у тому, що стосується відстеження порушень. З цих причин ПДВ піддається гострій критиці, а у суспільстві дискутуються пропозиції про його заміну податком з обороту.² У цьому документі аналізується, як ПДВ функціонував в Україні у минулому і як він працює сьогодні. У ньому також розглядаються фактори, які зумовлюють таке функціонування ПДВ і його сьогоднішні проблеми. У цій записці робиться наголос на необхідності невідкладного зміцнення системи управління ПДВ і пропонуються конкретні заходи для цього. Крім того, тут також обговорюються деякі питання політики щодо цього податку.

Таблиця 1. Джерела податкових надходжень у% до загального обсягу податкових надходжень, 2002 – 2005 роки

	2002	2003	2004	2005 (Січень - вересень)
Внески на соціальне страхування (податки на фонд оплати праці)	26,21	25,94	28,81	26,22
ПДВ	19,69	15,42	14,69	23,84
Податок на прибуток підприємств	13,73	16,20	16,03	15,00
Інші податки на товари та послуги	12,87	13,42	14,84	12,44
Податок на доходи фізичних осіб	15,82	16,55	13,11	11,67
Податки на міжнародну торгівлю	3,46	4,64	5,03	4,86
Інші податки	5,59	5,35	5,23	4,04
Плата за землю	2,64	2,49	2,27	1,92

Джерела: Міністерство фінансів, дані МВФ; розрахунки співробітників Банку

2. У період 1998 – 2004 років ефективність стягнення ПДВ знижувалася. Попри те, що цього року очікується різке зростання надходжень від ПДВ, проблема загального функціонування цього податку та управління ним залишається на порядку денному. Крім того, не слід забувати про затримки із відшкодуванням ПДВ експортерам (вони мали місце у минулому і продовжуються сьогодні). Така ситуація завдає удару по умовах підприємництва і створює структурні проблеми для нормального функціонування ПДВ. Але ці проблеми зумовлені саме адміністративною неспроможністю належним чином управляти цим податком і жодним чином не пояснюються особливостями самого ПДВ чи системою його відшкодування.

3. Поліпшення функціонування та управління ПДВ – це нагальна потреба для України, особливо у світлі перспектив запланованого урядом скорочення ставок інших податків. Послаблення податкового тягаря в країні – це безумовно дуже важлива справа, але воно має

¹ Хоча податок на додану вартість був вперше запроваджений у 1991 році, як «сучасний» ПДВ, який у принципі дозволяє звільнити від оподаткування інвестиції та експорт, він почав функціонувати лише в 1997 році.

² Як зазначається нижче, потенційні результати такого кроку видаються однозначно негативними і можуть призвести до зниження ефективності економіки, перекрученням і навіть втрат у прибутковій частині бюджету.

супроводжуватися розширенням податкової бази, поліпшенням дисципліни сплати податків і зміцненням загального адміністративного потенціалу органів, які опікуються стягненням податків.

4. Ця записка містить розділ II, у якому аналізуються тенденції та особливості функціонування ПДВ в період 1998 – 2004 років і перспективи на 2005 – 2006 роки, оцінюється ефективність податкових надходжень і розглядаються зміни у структурі надходжень від ПДВ (тобто ПДВ на імпорт проти ПДВ на внутрішнє споживання). У розділі III розглядаються головні адміністративні фактори, які зумовлюють проблеми із ПДВ. У цьому розділі також визначаються можливості усунення проблем у сфері адміністрування ПДВ в Україні та подаються конкретні варіанти їхнього використання. Наведені у цьому розділі заходи та альтернативи удосконалення функціонування ПДВ можуть також легко застосовуватися до всієї системи адміністрування податків. Нарешті, у розділі IV обговорюються деякі питання загальної політики щодо ПДВ із наголосом на питаннях ПДВ у секторах енергетики та сільського господарства та взаємозв'язку між ПДВ і спрощеною системою оподаткування.

II. ТЕНДЕНЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ ПДВ

1998 – 2004 роки

5. **З 1998 по 2004 рік ефективність надходжень від ПДВ в Україні значно знизилася.** Як видно на рисунку 1-А, після того як цей податок був повною мірою запроваджений наприкінці 90-х років, питома вага надходжень від ПДВ у ВВП більш чи менш стабільно скорочувалася. І хоча коливання обсягів таких надходжень – це феномен, який є притаманним не тільки Україні, таке тривале скорочення частки надходжень виходить за межі звичайного і викликає стурбованість. Як правило, обсяг надходжень від ПДВ зростає разом зі зростанням ВВП і обсягів імпорту.³ Однак, в Україні, незважаючи на те, що в 1998 – 2004 роках реальний ВВП збільшився на 49%, питома вага ПДВ у ВВП фактично скоротилася на 33%.⁴ Якщо аналізувати лише аспект сплати податку, то за ефективністю стягнення, яку також називають продуктивністю ПДВ, Україна в 2004 році в міжнародному контексті займала низьке місце (див. рисунок 1В).⁵

³ Див., наприклад, економетричний аналіз у роботі Т. Баунсгаарда та М. Кіна, МВФ, робочий документ № WP/05/11, червень 2005 року.

⁴ Як правило, такий загально поширений податок, як ПДВ, показує (номінальну) еластичність ВВП порядку 1 протягом періоду в декілька років. Втім в Україні в 1999 – 2004 роках величина еластичності ВВП за виміром ПДВ була небачено низькою – всього 0,38.

⁵ Ефективність стягнення податку, або продуктивність ПДВ, - це питома вага фактичних надходжень у ВВП поділена на стандарту ставку ПДВ, діючу в країні. Цей та інші показники ПДВ обговорюються у технічному додатку 1.

Рисунок 1-А: Низхідна тенденція ефективності надходжень ПДВ, 1998 - 2004 роки

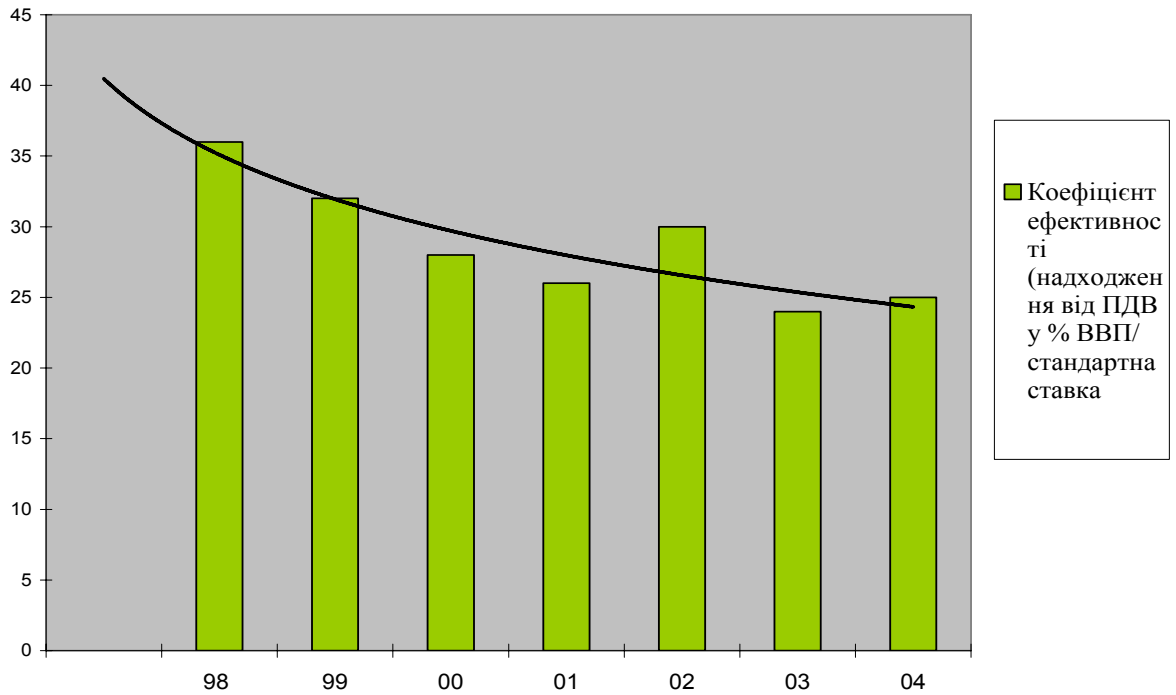
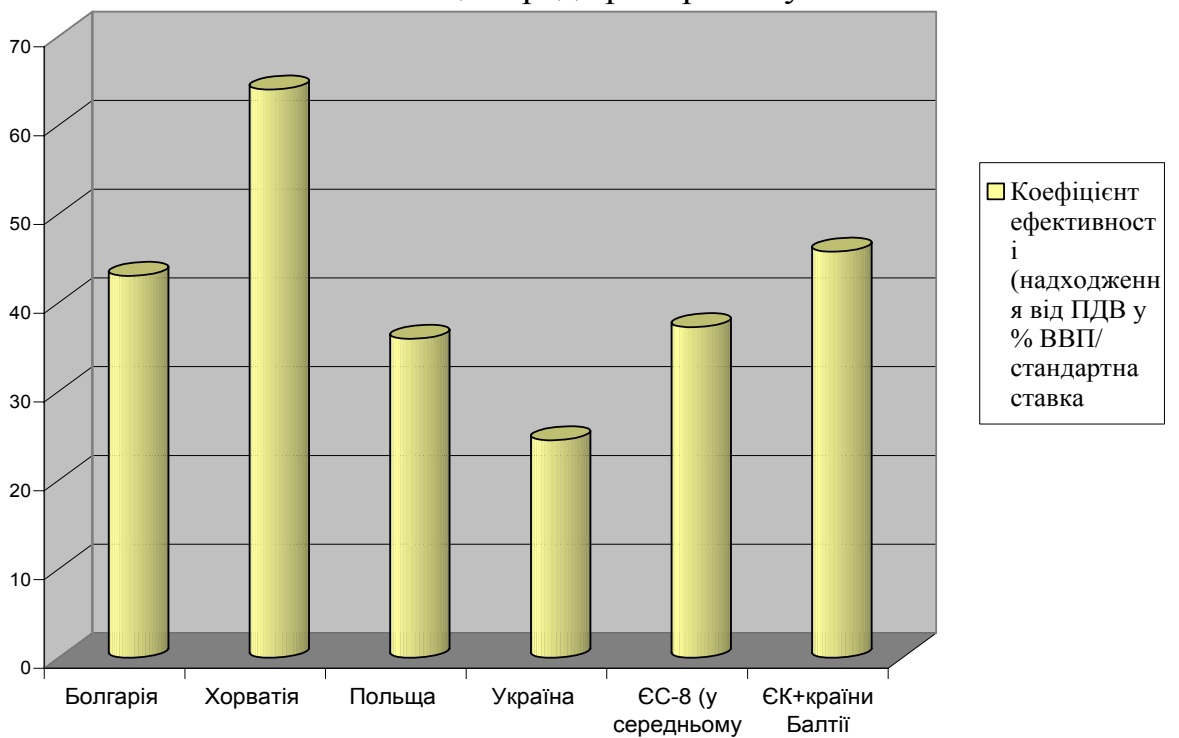


Рисунок 1-В: За обсягом надходжень від ПДВ Україна посідає останнє місце серед країн регіону



Джерела: статистика державних фінансів; видання “World Economic Outlook”; Державна податкова адміністрація України; розрахунки співробітників Банку (дані по Україні за 2004 рік; дані по іншим країнам – за 2002 рік).

6. Одночасно зі слабким стягненням ПДВ у структурі надходжень від ПДВ відбулися різкі зміни. У 1999 році чисті надходження від ПДВ на вітчизняне споживання склали 84% від загального обсягу надходжень від ПДВ, в той час як надходження від ПДВ на імпорт склали 16%. Станом на початок 2004 року, це співвідношення різко змінилося: частка чистих надходжень від ПДВ на вітчизняне споживання впала до 28%, а частка надходжень від ПДВ на імпорт сягнула 72% загального обсягу надходжень від цього податку. Чисті надходження від ПДВ на вітчизняне споживання скорочувалися поступово, але стабільно – від у середньому 5,6% ВВП в 1998 – 1999 роках до 3,4% в 2000 – 2002 роках і лише до 1,3% в 2003 – 2004 роках. Безумовно, тут не слід забувати, що значна частина відшкодованих (із загальної суми вітчизняних надходжень) коштів може генеруватися завдяки вимогам щодо відшкодування ПДВ, сплаченого за імпорт матеріально-технічних ресурсів необхідних для виробництва товарів, які в подальшому експортувалися (наприклад, обладнання).

Рисунок 2-А: Структура надходжень від ПДВ (1998-2004 роки): чисті надходження від ПДВ на вітчиз. споживання проти імпорту

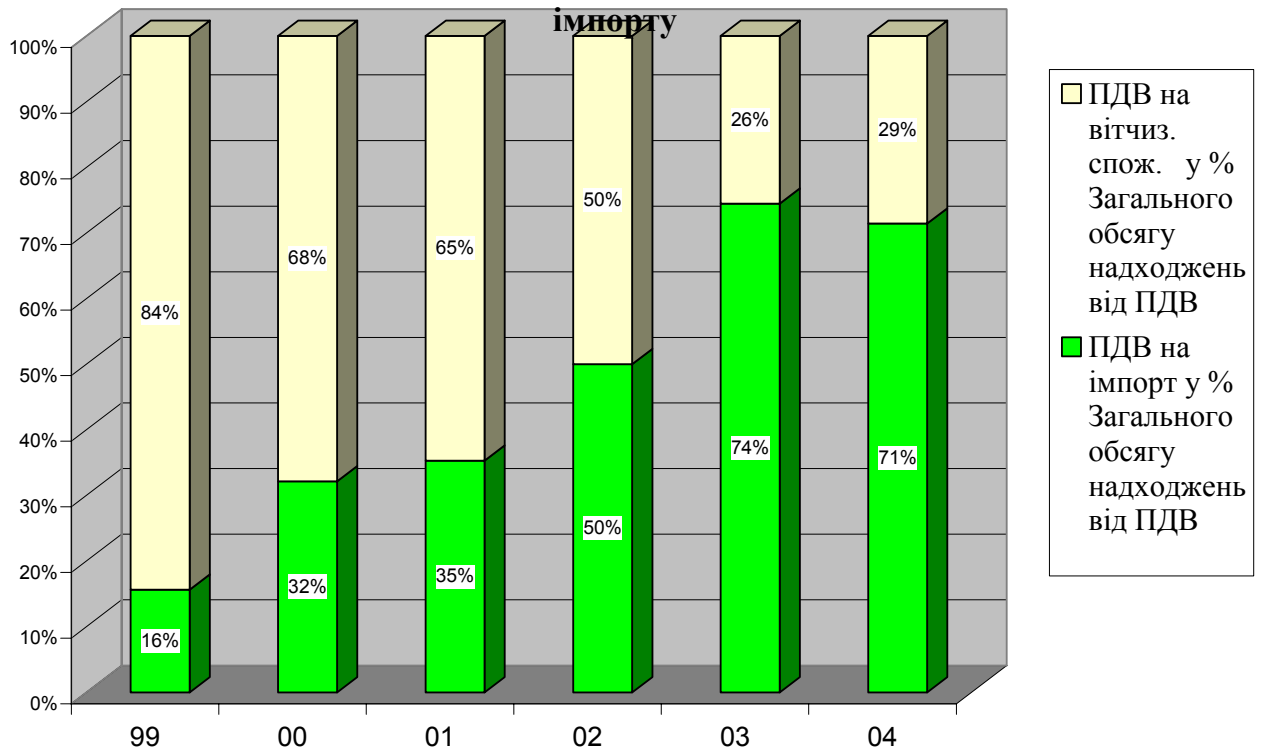
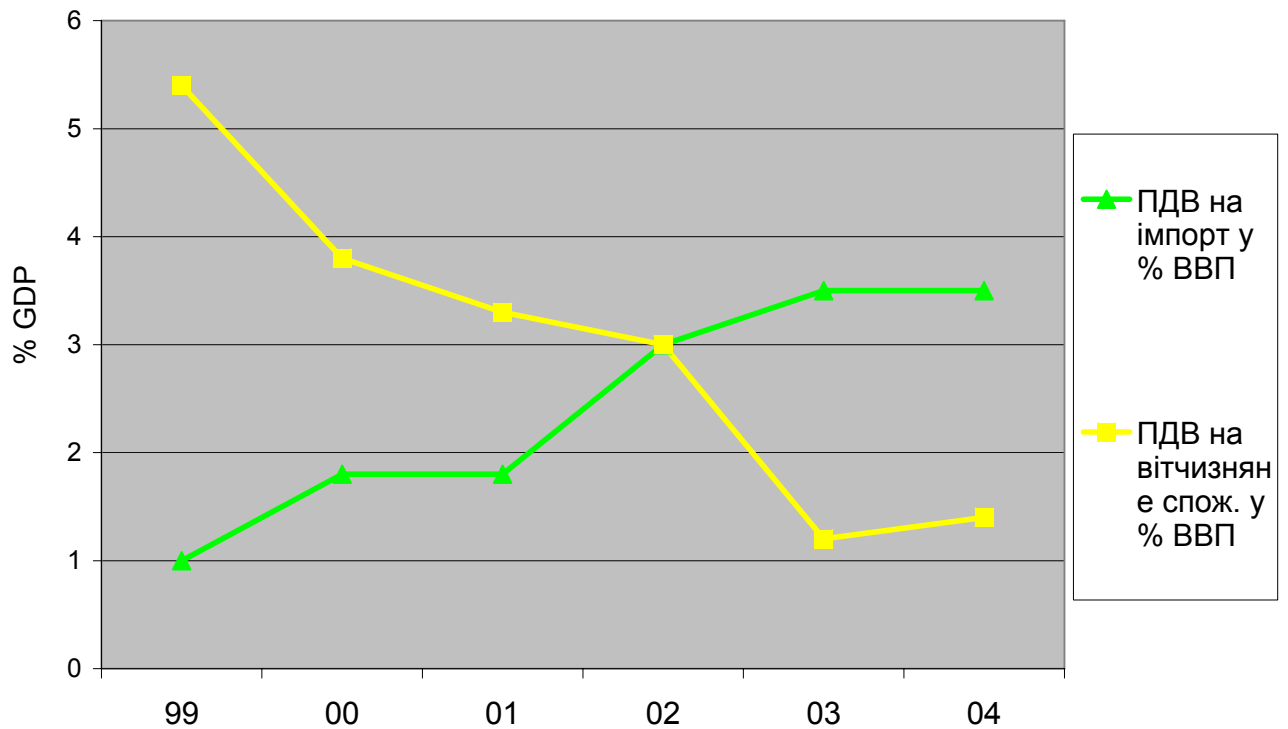


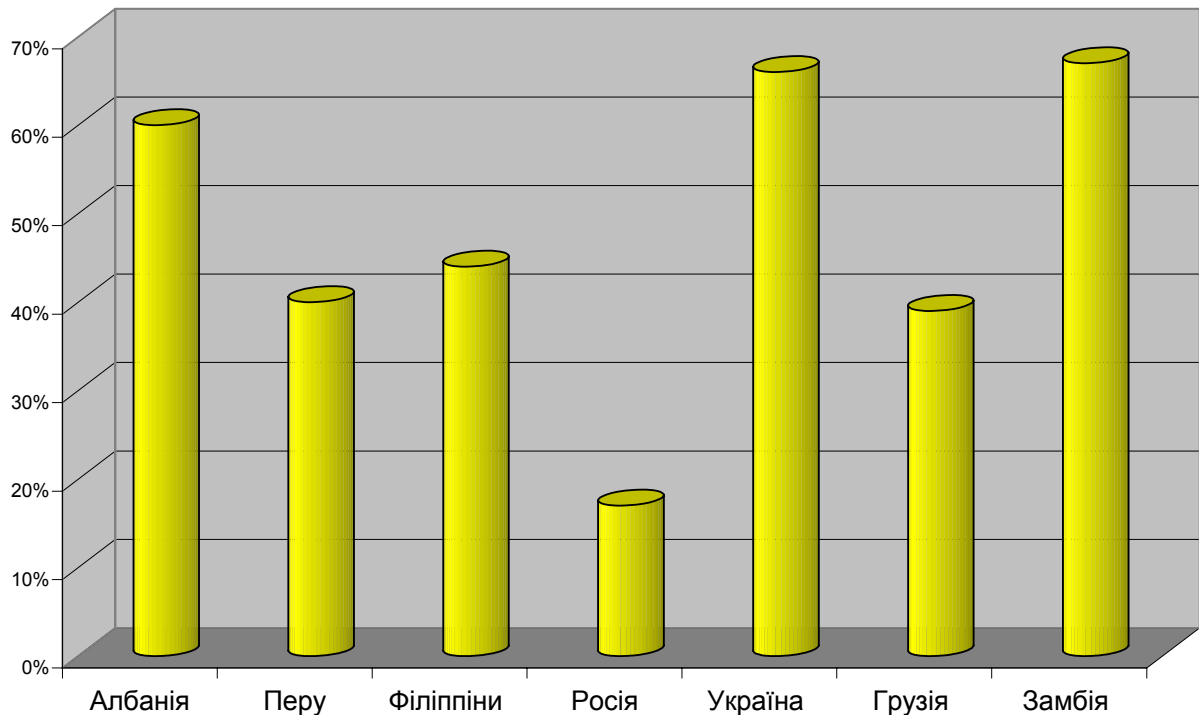
Рисунок 2-В: Надходження від ПДВ на імпорт і надходження від ПДВ на вітчизняне споживання, у % ВВП



Джерела: статистичні дані Міністерства фінансів; розрахунки співробітників Банку.

7. У будь-якому випадку залежність надходжень ПДВ від імпорту заслуговує на увагу. Хоча зростання обсягів імпорту в Україні в останні декілька років віддзеркалюється у збільшенні питомої ваги надходжень від ПДВ на імпорт, знайти іншу країну із такою чіткою та швидкою зміною залежності надходжень від ПДВ на імпорт важко. Для невеликих країн, що розвиваються, така пропорція не є незвичною, але так само вона видається не характерною і для таких великих країн, як Україна.

Рисунок 3: ПДВ на імпорт у % загального обсягу надходжень від ПДВ



Джерела: Ебрілл й інші (2001 рік); Міністерство фінансів; розрахунки співробітників Банку (дані по Україні за 2005 рік, січень – серпень).

8. **Зміни у структурі економіки лише частково пояснюють динаміку надходжень від ПДВ і їх структури.** Зростання ВВП внаслідок зумовленого експортом економічного піднесення, як це трапилося в 2003 – 2004 роках, зовсім не обов'язково означає зростання обсягів надходжень від ПДВ, оскільки експортні операції ПДВ не оподатковуються. Тут можна очікувати навіть не збільшення надходжень від ПДВ, а їхнього зменшення, через те, що податковий кредит може збільшуватися більш швидкими темпами, ніж вихідні податки, внаслідок чого чисті надходження від ПДВ скорочуватимуться. Але водночас завдяки зростанню імпорتنих операцій і, відповідно, обсягів надходжень від ПДВ можна очікувати і на позитивний компенсаційний ефект.

9. **Те саме стосується і змін у структурі надходжень від ПДВ.** До того як у 2002 році мало місце погіршення співвідношення «ПДВ/ ВВП», у системі оподаткування спостерігалася «ерозія» бази оподаткування через велику кількість податкових пільг і привілеїв. У 2003 – 2004 роках ці пільги та привілеї були дещо скорочені, але співвідношення «ПДВ/ ВВП» продовжувало погіршуватися. Ерозія бази оподаткування при цьому набула іншої форми: середні підприємства почали мігрувати до спрощеної системи оподаткування, задля чого вони вдаються до широкої низки різних схем (це питання обговорюється нижче).

10. **Це дозволяє дійти висновку, що неефективність функціонування ПДВ в дійсності пояснюється слабким адмініструванням податків.** Щоб виокремити вплив звільнень від сплати ПДВ, зовнішніх макроекономічних факторів і процесу адміністрування податків на динаміку питомої ваги ПДВ у ВВП, МВФ у своєму звіті (2005 рік) використовує дані

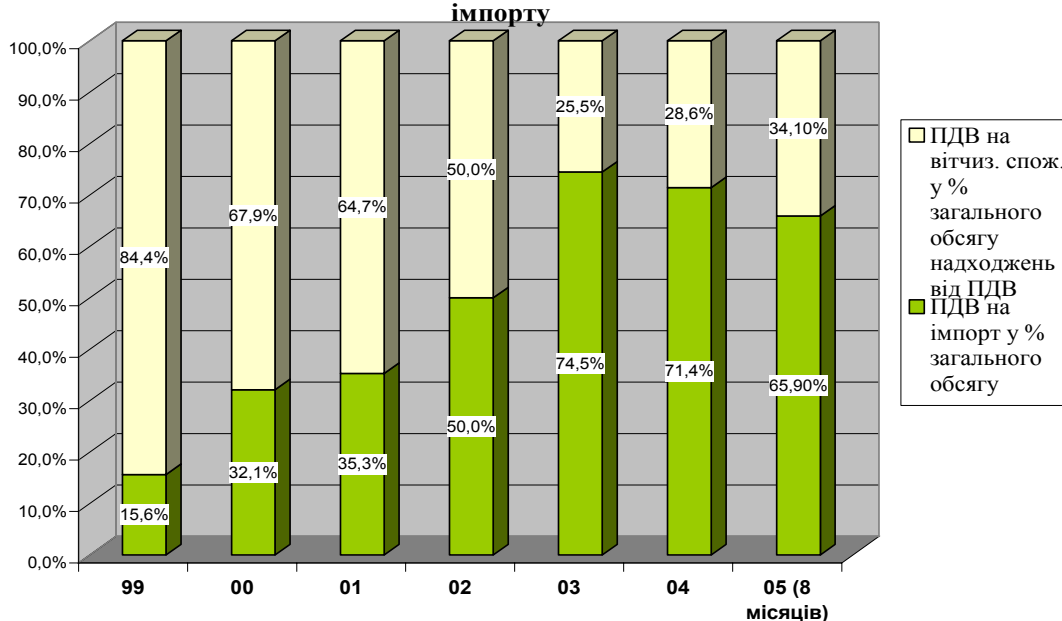
бухгалтерської звітності.⁶ У цій доповіді зазначається, що в 1999 – 2004 роках зовнішні макроекономічні фактори не мали відношення до неефективного функціонування ПДВ. В той же час система звільнень від сплати ПДВ і процес адміністрування податків суттєво впливали на ефективність стягнення ПДВ. У цьому документі питання управління ПДВ розглядається у розділі III.

2005 – 2006 роки

11. **У 2005 році обсяг надходжень від ПДВ суттєво зростає.** Станом на серпень 2005 року, фактичний обсяг чистих надходжень від ПДВ склав 21, 46 млрд. грн., або приблизно 8,5% ВВП (за період січень – серпень). У загальному обсязі податкових надходжень за ці вісім місяців частка ПДВ сягнула 24%. За прогнозами уряду, загальний обсяг чистих надходжень від ПДВ в 2005 році становитиме порядку 33,7 млрд. грн. Якщо врахувати статистику станом на серпень, то такий прогноз видається реальним.

12. **Але залежність надходжень ПДВ від імпорту залишається.** У січні – серпні 2005 року надходження від ПДВ на імпорт склали дві третини загального обсягу надходжень від ПДВ, при цьому інша третина припадала на ПДВ на внутрішнє споживання. Попри значне зростання в 2005 році загального обсягу надходжень від ПДВ, висока залежність ПДВ від імпорту викликає стурбованість. Що більше, згідно із проектом бюджету на 2006 рік, залежність надходжень ПДВ від імпорту зберігатиметься. Незважаючи на збільшення обсягів надходжень від ПДВ, така структура надходжень від ПДВ свідчить про неефективність управління ПДВ на національному рівні.

Рисунок 4: Структура надходжень ПДВ (1999 рік - січень - серпень 2005 року): чисті надходження від ПДВ на внутрішнє споживання проти імпорту



Джерела: ДПА; розрахунки співробітників Банку.

13. **Зростання обсягу надходжень цього року зумовлювали переважно три фактори**, а саме: зменшення кількості звільнень від ПДВ, впровадження ПДВ на імпорт нафти із Росії та зміна керівництва в установах, які стягують податки. Важливу роль у справі поліпшення бази

⁶ Обговорення питання впливу процесу адміністрування податків, податкових пільг і зовнішніх факторів на динаміку співвідношення «ПДВ/ ВВП» див. у доповіді МВФ «Пропозиції щодо реформування податкової системи» (жовтень 2005 року), додаток I.

надходжень від ПДВ відіграли також законодавчі зміни, які скасували значну частку звільнень від сплати ПДВ. Такий крок з боку уряду можна тільки вітати. Позитивний вплив на обсяг надходжень від ПДВ мало також запровадження ПДВ на імпорту нафти з Росії. До цього року тягар сплати ПДВ на експорт своєї нафти до України Росія покладала на Україну; однак у 2005 році Росія цю практику припинила, і уряд України зміг запровадити ПДВ на імпорту нафти з Росії.⁷ Зрештою, одним із визначальних факторів збільшення надходжень від ПДВ стали зміни у керівництві та персоналі на головних напрямках роботи ДПА і Митної служби.

14. Але різке зростання надходжень від ПДВ в 2005 році може бути одноразовим явищем. Через характер факторів, які сприяли збільшенню обсягу надходжень від ПДВ, навряд чи слід очікувати на подальше різке зростання таких надходжень у 2006 році. Це буде особливо очевидним у разі відсутності докорінних реформ у декількох напрямках, включаючи систему адміністрування податків та оподаткування в енергетиці.

15. За таких умов прогноз стосовно надходжень від ПДВ, що його уряд заклав у бюджет на 2006 рік, видається занадто оптимістичним. Продовжуючи тенденцію 2005 року, темпи зростання прибуткової частини бюджету встановлені на рівні, який перевищує темпи зростання номінального ВВП. Крім того, планується, що обсяг надходжень від ПДВ має зрости у порівнянні із 2005 роком на 29%.⁸ Для прогнозування майбутніх обсягів надходжень 2005 рік може бути вельми завищеною базою, і тому досягти показників зростання, запланованих урядом на 2006 рік, буде складно.

16. Відповідно, визначати обсяг поточних видатків на 2006 рік на основі таких прогнозів щодо збільшення прибуткової частини бюджету було б не обережною справою. На 2006 рік зростання надходжень лише від ПДВ заплановане у розмірі приблизно 5,2 млрд. грн., що складає більше 1% ВВП. Але переоцінка надходжень не обмежується лише цим джерелом. Наприклад, потенційно можуть бути також завищені і прогнози щодо обсягів надходжень від податку на доходи фізичних осіб і внесків на соціальне страхування. Прогноз стосовно зростання реальної заробітної плати (у розмірі 11%) є нижчим від поточних цифр. Однак, через інерційний ефект уповільнення економічного зростання в 2005 році та через прискорення темпів інфляції, в 2006 році цей прогноз може зменшитися до однозначної цифри. Якщо ситуація розвиватиметься саме так, надходження із цих джерел можуть не досягти запланованих урядом показників.

III. ГОЛОВНА ПРОБЛЕМА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ (ТА ПДВ)⁹

17. У цьому розділі розглядаються адміністративні проблеми, що існують в системі ПДВ України, та зазначається, що межі сьогоденної дискусії є занадто вузькими, оскільки

⁷ Україна імпортує з Росії приблизно 89 % своїх потреб у нафті (оцінка Банку на основі статистичних даних WITS). Якщо припустити, що така частка імпорту нафти до України з Росії є постійною і якщо застосувати стандартну ставку ПДВ на імпорту протягом січня – вересня 2005 року, то обсяг надходжень від ПДВ на імпорту такої продукції перевищить 3,2 млрд. грн. Ця сума складає десь 13 % загального обсягу чистих надходжень від ПДВ за зазначений дев'ятимісячний період (січень – вересень). Безумовно, така сума податкових надходжень була отримана не внаслідок обговорюваних змін у політиці, оскільки до 2005 року ПДВ нараховувався на останніх етапах створеної доданої вартості (без ПДВ на імпорту). Утім втрати тут могли бути суттєвими, оскільки перший етап стягнення ПДВ (можливо, найбільш ефективний з точки зору податкових надходжень) не враховувався.

⁸ Цю цифру було виведено на основі першого проекту бюджету на 2006 рік.

⁹ Хоча ПДВ стягується Митною службою та ДПА, у цьому документі ми зосереджуємо увагу в першу чергу на функціях ДПА. Втім деякі уроки, що випливають із наведеного тут аналізу, можуть також стосуватися і операцій та системи управління Митної служби.

проблеми ПДВ не можуть обмежуватися лише такими питаннями, як рівень відшкодування ПДВ, шахрайством із заявами про відшкодування ПДВ або системою його відшкодування. У цьому документі стверджується, що ці проблеми є лише «симптомами» загальної структурної адміністративної неефективності у виконанні таких головних завдань адміністрування податків, як удосконалення процесів реєстрації, зменшення витрат на виконання законодавчих положень, посилення моніторингу та поліпшення аудиту та примусового стягнення податків. У цьому розділі визначаються можливі шляхи усунення недоліків у виконанні зазначених головних завдань і наводяться конкретні варіанти зміцнення потенціалу на цьому терені. Наведені тут заходи та альтернативи у галузі удосконалення управління ПДВ можуть застосовуватися і для поліпшення процесу адміністрування податків у цілому.

Рівень відшкодування ПДВ і шахрайство із заявами про таке відшкодування: симптоми адміністративних недоліків

18. **Заборгованість із відшкодування ПДВ і шахрайство із заявами про відшкодування ПДВ – це лише симптоми головних адміністративних недоліків.** Відповідно, наголос обговорення необхідно перенести на проблеми, які стоять за цими симптомами. Тут, безумовно, нам треба повернутися до діяльності та потенційних можливостей адміністрування в установ, які стягують податки. Як зазначалося вище, збільшення обсягів надходжень від ПДВ в 2005 році переважно пояснюється законодавчими змінами, які дозволили розширити базу, а також приходом у зазначені установи нового керівництва. Але збільшення обсягів таких надходжень зовсім не обов'язково пов'язане із удосконаленням роботи Митної служби чи Податкової адміністрації. Адже останніми роками, якщо не враховувати деякі косметичні заходи, порядок роботи цих установ суттєво не змінився. Це означає можливість ускладнення існуючих проблем або навіть можливість появи нових, якщо коло головних завдань системи адміністрування податків не буде посилене зі структурної точки зору.

19. **Багато хто вважає, що проблеми у галузі ПДВ в Україні пов'язані із рівнем відшкодування ПДВ, але це є так лише частково.** В Україні рівні відшкодування у кожному конкретному році знаходяться в межах «очікуваного». В 2004 році за новими заявами про відшкодування було виплачено 41,3% отриманих надходжень. Наприклад, у нещодавньому дослідженні (неопублікованому) по 28 країнах за період 1998 – 2001 років було встановлено, що дев'ять країн мали показники вище 40%, при цьому середній показник для охоплених дослідженням семи країн із перехідною економікою склав 36,8%. На основі цих даних і з урахуванням широкої низки різних макроекономічних умов й інших факторів, таких як рівень експорту, в рамках дослідження було виведене рівняння регресії щодо «очікуваних» обсягів відшкодування.¹⁰ Із використанням даних по Україні за 2004 рік це рівняння передбачає рівень відшкодування у розмірі 46,5%, тобто вище фактичного.¹¹ Тут «очікувані» обсяги означають лише те, що вони є порівнюваними (тобто аналогічного рівня) із іншими країнами, що мають такі самі характеристики. Інакше кажучи, це не означає, що обсяг відшкодування на цих очікуваних рівнях не включає шахрайство із заявами про відшкодування, оскільки на цьому терені більшість країн мають такий самий рівень шахрайства. Крім того, змінна експорту може бути викривлена (наприклад, завищення обсягів експорту, як пояснюється нижче).

¹⁰ Ці дані, так само як і рівняння, згадане нижче, наводяться з роботи Г. Харрісона та Р. Крелова «Відшкодування ПДВ: огляд досвіду країн», квітень 2005 року.

¹¹ В емпіричному рівнянні (скоригований $R^2 = 0,8826$) відшкодування = $0,16 \cdot \text{експорт} + 0,75 \cdot \text{зростання} + 0,19 \cdot \text{грамотність} + 0,90 \cdot \text{маржа}$, де експорт – це питома вага експорту у ВВП, зростання – середні темпи зростання ВВП протягом охопленого періоду, грамотність – процент грамотного населення, а маржа – різниця між найнижчими (не нульовими) та найвищими ставками ПДВ. (У початкове рівняння включена низка фіктивних змінних, але жодна з них до України не стосується).

20. **Хоча шахрайські заяви про відшкодування збільшують загальний обсяг відшкодування, урядові доцільно зазирнути у коріння цієї проблеми.** Багато хто обґрунтовано вважає, що значна частка заяв про відшкодування ПДВ, як минулих, так і сьгоднішніх, є липовими. Тобто вартість експорту може бути завищена, експортні операції можуть бути такими, що ніколи не здійснювалися, або заяви про відшкодування вхідних податків можуть бути завищеними. В останній доповіді Світового банку містяться докази того, що українська статистика по експорту та імпорту є викривленою, тобто дані по експорту завищені, а по імпорту занижені.¹² Крім того, добре відомо, що із часом в Україні шахрайство із заявами про відшкодування ПДВ стає дедалі складнішим.¹³ Але навіть за існування таких порушень, проблема полягає не у відшкодуванні як такому, а в системі управління ПДВ у цілому, яка видається не здатною боротися із шахрайством на системному рівні. Загалом, для махінацій із будь-яким податком існує багато шляхів, але на практиці за наявності дійової системи адміністрування податків шахрайські операції із ПДВ видаються більш складними, ніж із іншими податками з продажів.¹⁴

21. **Тим не менше, внаслідок неефективного адміністрування податків виникає заборгованість із відшкодування ПДВ.** Хоча це питання зараз не є актуальним, для уникнення помилок у майбутньому доцільно розглянути його причини. Серйозною перешкодою на шляху нормального функціонування системи відшкодування ПДВ стали значні обсяги заборгованості по відшкодуванню ПДВ, що накопичилися у попередні роки (особливо в 2000 – 2003 роках). Однією із причин накопичення такої заборгованості була загальна неефективність, яку демонстрували у галузі стягнення ПДВ відповідні установи (ДПА та Митна служба), а також їхня неспроможність боротися із шахрайством на цьому терені. Свою роль відіграла і корупція, оскільки деякі нечесні посадові особи дозволяли обробляти липові заяви про відшкодування, залишаючи при цьому без розгляду законні заяви.

22. **Ще однією причиною цієї проблеми було запровадження неправильних стимулів для податкових інспекцій.** Ця ситуація була створена самим урядом. Уряд вирішив встановити планові показники «чистих надходжень від ПДВ», і за забезпечення виконання цих показників виплачувалася премія та надавалися інші заохочення. Проблема почала даватися взнаки, коли внаслідок збільшення обсягів відшкодування ПДВ податкові інспекції опинилися під загрозою не виконання запланованих показників, що у принципі було нормальним для періоду економічного піднесення за рахунок зростання експортних операцій. Через такі стимули, ДПА почала відмовляти у законному відшкодуванні ПДВ. Як і можна було очікувати, ця ситуація супроводжувалася зростанням липових заяв про відшкодування ПДВ, для чого використовувалися дедалі вишукані схеми, із якими відповідні установи були неспроможні боротися. І хоча ця проблема має низку й інших причин, її коріння криються у першу чергу в адміністративних недоліках структурного характеру.

23. **Окрім адміністрування ПДВ, питання відшкодування також ускладнюється й іншими факторами.** Велика частина заборгованості по відшкодуванню ПДВ у минулому виникла із заборгованості по взаємним розрахункам підприємств переважно енергетичного сектора і є, принаймні частково, наслідком постійного зниження ціни на енергію. Вирішення цих проблем є завданням зваженої енергетичної політики, а не системи відшкодування ПДВ. Детальніше це питання розглядається у розділі IV.

24. **Але якщо увагу зосередити лише на липових заявах про відшкодування ПДВ чи інших вузько технічних питаннях, головні проблеми залишатимуться і незабаром**

¹² Див. Дослідження української торгової політики, Світовий банк, 2005 рік (стор. 32 – 33 англійського тексту).

¹³ Див. Світовий банк, 2004 рік, записка про спеціальні рахунки ПДВ в Україні.

¹⁴ Стисле порівняння усіх «за» і «проти» у тому, що стосується ПДВ і податку з обороту, наводиться у цій доповіді нижче.

проявляться. Втім, тут важливо зазначити, що, коли йдеться про адміністративні недоліки як причину цієї проблеми, це не означає, що адміністрування податків здійснюється не компетентно. Справа у тому, що створення та розвиток сучасної системи адміністрування податків – це завжди складний і тривалий процес. Україна стала на такий шлях лише десятиріччя тому. Його вона розпочала, маючи важку спадщину державно – приватних відносин, дефіцит кваліфікованих кадрів і складну політичну та економічну ситуацію. За таких умов, хоча й було досягнуто прогресу, попереду залишається ще багато роботи.

25. Проблема полягає не стільки у погіршенні адміністрування ПДВ, скільки у тому, що вони ніколи не було міцним. До того ж, протягом останніх декількох років завдання податкової адміністрації дуже ускладнилося внаслідок багатьох подій, найважливішими серед яких були такі: а) відсутність постійної підтримки з боку політичних лідерів; б) нестабільність податкового законодавства; с) проблеми у правовій і судовій системах; d) неефективні законодавство і практика у галузі корпоративного управління; е) низький рівень стандартів бухгалтерського обліку; та f) швидкі зміни у структурі приватної діяльності. І найголовніше – це те, що Податкова адміністрація не посилила свій потенціал для вирішення цих проблем.

26. Попри позитивні зрушення, багато з передумов створення в Україні ефективної та такої, яка базується на самооцінці платниками своїх податкових зобов'язань, системи адміністрування ПДВ видаються відсутніми. Податкова адміністрація Україна традиційно зосереджує свої зусилля на вирішенні тимчасових нагальних проблем, забуваючи при цьому про більш широкий контекст. Відповідно, мало що було зроблено для забезпечення ефективних механізмів виконання головних завдань податкової адміністрації. Крім того, мало що було зроблено для забезпечення платникам податків умов, які заохочували б їх до дисциплінованості у виконанні їхніх обов'язків щодо сплати податків.

Вставка 1. Передумови створення ефективної та такої, яка базується на самооцінці платниками своїх податкових зобов'язань, системи

- Прості, чіткі, стабільні закони про оподаткування
- Належні обслуговування та підтримка платників податків у виконанні ними своїх зобов'язань щодо сплати податків
- Прості процедури реєстрації, обліку, сплати та відшкодування
- Ефективне примусове стягнення податків
- Розумні масштаби перевірок
- Чітке застосування санкцій
- Положення про незалежну перевірку

Джерело: Ебрілл й інші, 2001 рік, робота «Сучасний ПДВ»

27. Для виконання своїх головних завдань сьогоднішній податковій адміністрації бракує аналітичного потенціалу. Цей потенціал стосується різних напрямків діяльності податкової адміністрації – від механізмів здійснення оперативного і якісного контрольованого процесу реєстрації до засобів належного моніторингу надходжень і платників податків. Для забезпечення ефективного адміністрування податків панацеї не існує, але для дійового виконання цієї функції існує багато апробованих, аналітичних і практичних шляхів.¹⁵

Можливості вирішення недоліків в адмініструванні ПДВ

¹⁵ Останній огляд див. Р. Берд «Адміністративні аспекти податкової реформи», березень 2004 року.

28. У цьому документі пропонується зміцнити 6 головних завдань системи адміністрування податків. До кола цих завдань належать: процеси реєстрації, скорочення витрат на дотримання податкового законодавства, комплексний моніторинг, підвищення ефективності розподілу ресурсів, перевірки та застосування санкцій.¹⁶ Крім того, у цьому документі відзначається необхідність надання установам, які переймаються стягненням податків, політичної підтримки, яка дозволить їм вжити необхідних заходів для посилення їхнього потенціалу у галузі виконання цих завдань. Завдання, що тут обговорюються, - це далеко не повний перелік діяльності з адміністрування податків. У цьому розділі скоріше визначається коло головних пріоритетів, які постають на тлі зміцнення системи адміністрування ПДВ України (див. рисунок 5). Рекомендації, що випливають із наведеного тут обговорення, можуть застосовуватися до завдань податкової адміністрації у цілому. Податкова адміністрація має розглядати ці проблеми в всебічному функціональному контексті.



1. Удосконалення процесу реєстрації

29. Удосконалення процесу реєстрації має непересічне значення для створення належних умов підприємництва. Оперативна, «дружня» до клієнта система реєстрації відіграє дуже важливу роль у справі поліпшення у країні умов підприємництва. Хоча деякі кроки на цьому шляху вже були зроблені, наприклад створення останнім часом одного вікна для реєстрації підприємств, результатів цієї роботи поки ще не видно. Обстеження підприємництва (2005 рік) свідчить, що в Україні процедура реєстрації підприємства займає у середньому 34 дні, тобто майже удвічі довше, ніж у середньому по країнах – членах ОЕСР.

30. Втім для поліпшення дисципліни сплати ПДВ важливе значення має також і оперативна перевірка заявників. Цей момент в Україні відсутній: одне вікно для реєстрації підприємств і платників податків не забезпечує процесу перевірки заявників, які реєструються (включаючи акціонерів нових компаній). Таким чином, особи та акціонери, які вчинили у минулому порушення податкового законодавства і, можливо, схильні до шахрайства у майбутньому, на цьому важливому етапі не ідентифікуються. Ретельна, але оперативна перевірка нових платників ПДВ (включаючи акціонерів компаній, що реєструються) – це загально прийнятна і корисна практика розвинених країн і безумовно країн, що розвиваються, які успішно ведуть боротьбу із порушеннями податкового законодавства (наприклад, Чилі).

¹⁶ Це - деякі пріоритети із низки головних передумов створення самокритичної системи ПДВ, про які згадується у роботі Ебрїлла й інших, 2001 рік, див. вставку 1.

Під час реєстрації інформаційна система повинна бути спроможною швидко знайти інформацію про історію сплати податків будь-яким заявником. У багатьох країнах такому процесу сприяють комплексні системи, що сполучають інформаційні системи митниці й інших державних установ. (наприклад, в Австралії) (див. вставку 2).

Вставка 2. Австралійський уряд рішуче підтримує Реєстр підприємств Австралії

Хоча одне вікно для реєстрації підприємств, ідентифікаційні коди, тощо були запроваджені у багатьох країнах світу, Реєстр підприємств Австралії (РПА) надає цікаві уроки того, як рішуча підтримка таких схем з боку уряду дозволила поліпшити умови підприємницької діяльності та спростити урядовий контроль і потоки інформації. РПА – це комплексна система реєстрації, яка виконує роль місця реєстрації підприємств. Уряд використовує цю реєстраційну систему у різних цілях, в тому числі для адміністрування податків. РПА закріплює за підприємствами підприємницький номер (ПН), тобто ідентифікаційний код із 11 цифр, який спрощує підприємствам і державним органам всіх рівнів взаємодію. РПА є головним важелем уряду Австралії у справі скорочення адміністративного тягара австралійських підприємств.

Головним фактором успіху цієї системи є те, що податкова адміністрація Австралії дуже швидко зрозуміла, що РПА буде мало корисним для підприємців без рішучої підтримки цього проекту з боку уряду. Тоді вона пролобіювала цей проект (за допомогою спеціально створеної для цього групи) серед інших державних відомств і установ і спромоглася отримати згоду на підключення РПА до інформаційних систем багатьох установ. Сьогодні, зареєструватися можна в режимі «онлайн» через Інтернет. Крім того, для РПА була також розроблена система, що дозволяє підприємствам оновлювати свою інформацію також в режимі «онлайн». Такі зміни передаються всім державним установам, які за законом мають право на отримання та використання бізнесової інформації. Метою такої системи є уникнення дублювання та зменшення часу на обробку документації. РПА планувався як джерело комплексної реєстрації, яке забезпечує також надання й інших послуг з боку державних органів всіх рівнів. До деяких досягнень РПА можна віднести такі: а) він уможливив створення оперативної та ефективної системи реєстрації, яка скорочує реєстраційні витрати та забезпечує податковій адміністрації (й іншим установам) оновлену інформацію; б) він сприяв розвитку в країні контрольованої електронної комерційної діяльності, поліпшивши при цьому процес перевірки заявників і зробивши його більш оперативним і надійним; с) він підвищив якість даних для забезпечення дотримання податкового законодавства; d) він сприяв інтеграції урядових установ; e) він сприяв наданню бізнесу з боку уряду ефективних послуг; і e) він полегшив ідентифікацію клієнтів на основі промислового коду.

Джерело: Податкова адміністрація Австралії www.ato.gov.au

2. Скорочення витрат на дотримання податкового законодавства

31. **В Україні витрати на дотримання податкового законодавства є високими.** Хоча тут за останнє десятиріччя було досягнуто деякого прогресу, витрати на дотримання податкового законодавства залишаються високими, а труднощі пов'язані із цим – великими. Процедура подачі податкових форм продовжує бути складною. Процедури сплати податку та звітності видаються коштовними через високу частоту їхнього виконання та складнощі, що виникають у зв'язку із постійною нестабільністю законодавства.¹⁷ За даними обстеження підприємництва,

¹⁷ Обстеження, що його провела МФК у галузі умов підприємництва в Україні, показало: ПДВ належить до податків, які складніше за все оформляти через численні зміни та доповнення, що вносяться кожного року до податкового законодавства.

опублікованого в 2005 році, з цієї точки зору на міжнародному рівні Україна посідає далеко не перше місце. Тривожна інформація з цього приводу наводиться на рисунках 6-А і 6-В нижче. Час, який підприємства витрачають на виконання процедур сплати основних податків, таких як ПДВ, податок на прибуток підприємств і фонд заробітної плати (утримання) продовжує бути занадто тривалим. Крім того, про необхідність докорінного упорядкування процедур дотримання податкового законодавства свідчить також і кількість платежів, що їх підприємства роблять на користь податкової адміністрації (навіть без урахування податків, пов'язаних із оплатою праці).

Рисунок 6-А: Середня кількість податкових платежів, що їх підприємства роблять щорічно: міжнародне порівняння

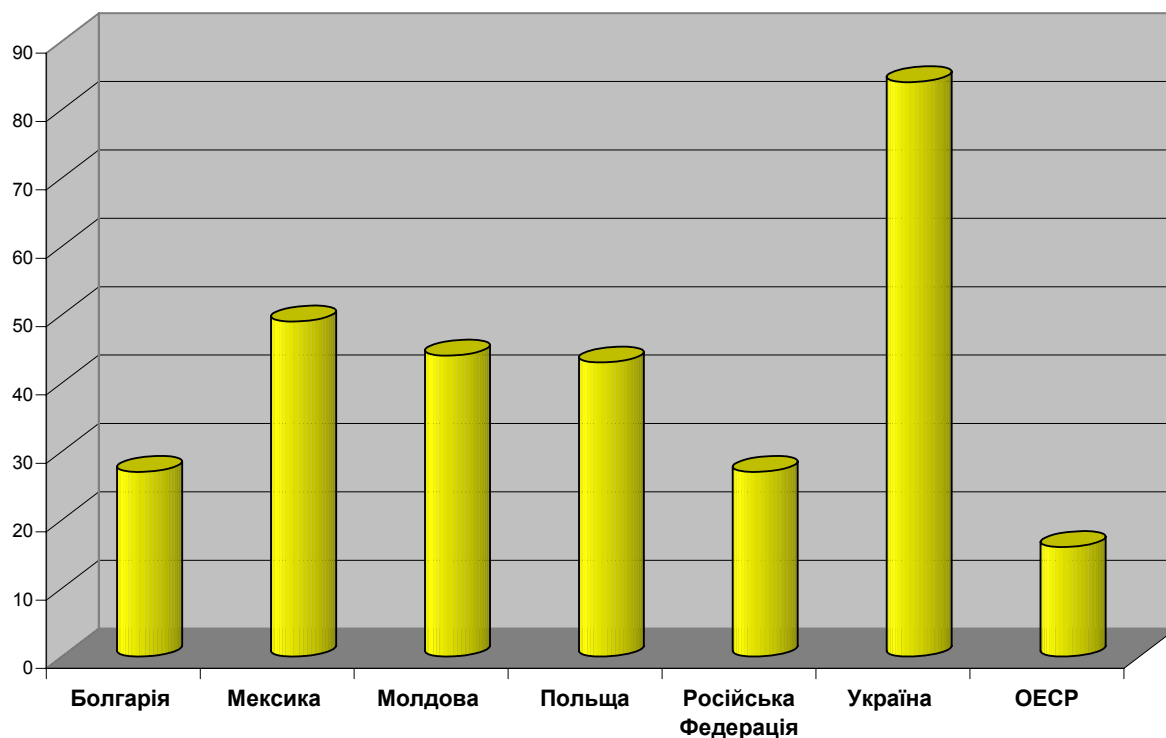
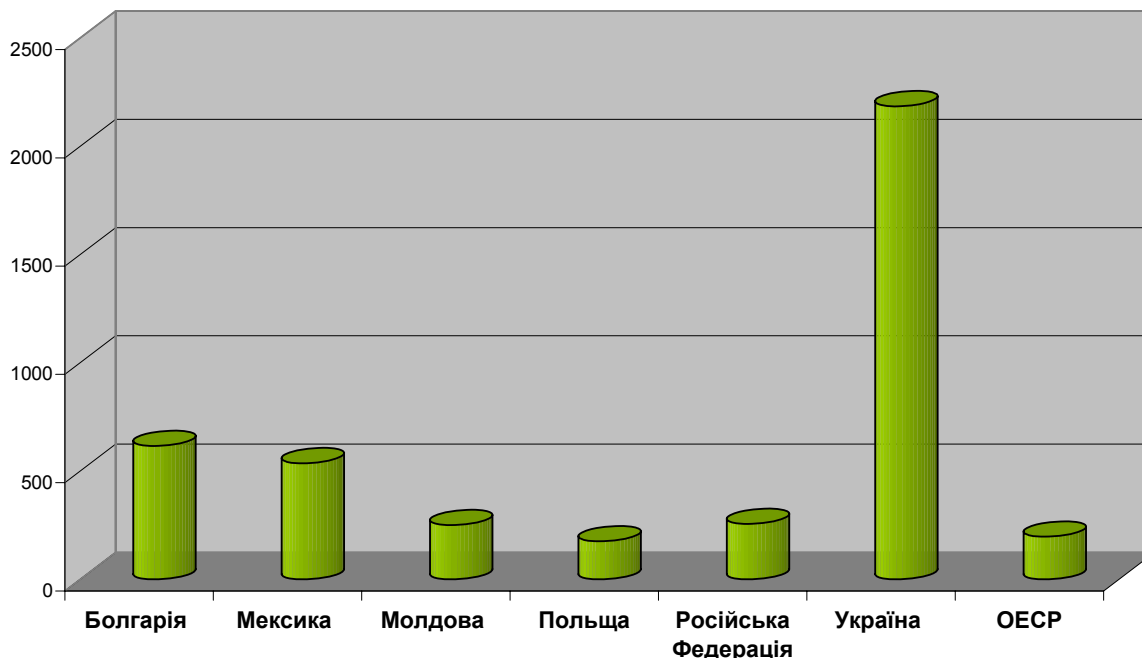


Рисунок 6-В: Кількість (людино) годин, що їх підприємство витрачає кожного фінансового року на оформлення податкових платежів або виконання пов'язаних із ними процедур (включаючи податки, пов'язані із оплатою праці)



Джерело: Обстеження підприємництва, 2005 рік.

32. **Наразі уряд обговорює нові процедури, спрямовані на поліпшення роботи по стягненню ПДВ.**¹⁸ Міністерство фінансів і Державна податкова адміністрація пропонують використовувати програмне забезпечення, яке дозволить платникам ПДВ заносити інформацію про продажі та закупівлі (що оподатковуються ПДВ). Потім такі платники матимуть передавати цю інформацію електронною поштою до ДПА. Цей процес ведення даних і звітності буде здійснюватися паралельно із існуючою практикою ведення паперових файлів і звітності. Така система має декілька позитивних моментів. Наприклад, вона дозволяє полегшити перехресний контроль закупівель і продажів, здійснених платниками ПДВ. Сьогодні, більшість перевірок здійснюється щодо кредитів (закупівель), заявлених платниками ПДВ. Таким чином, нова система дозволить ДПА швидко робити перехресні перевірки та визначати зобов'язання щодо ПДВ. Втім, попри деякі переваги, урядові слід проаналізувати потенційний вплив такої нової процедури на обсяг надходжень у порівнянні зі збільшенням адміністративних витрат на дотримання податкового законодавства, які в Україні і так вже вельми великі (див. вставку 3). За існуючих умов впровадження цієї системи може бути проблематичним і адміністративно коштовним як для платників податків (через необхідність мати відповідні інформаційні технології, вміти працювати із ними і вести подвійний облік операцій, які стосуються ПДВ), так і для ДПА (через необхідність обробляти великі масиви інформації).¹⁹ Крім того, оскільки платники податку все ще повинні будуть вести паперовий облік, це буде для них додатковим тягарем.

¹⁸ Ці процедури пропонується закріпити як зміни та доповнення до Закону «Про податок на додану вартість», листопад 2005 року.

¹⁹ В Україні відсутній загальний доступ до ІТ та Інтернету. У країні існують області, які все ще далеко не можуть працювати за цією системою. Тому перехресні перевірки великої кількості операцій із ПДВ видаються не можливими.

33. **Україна повинна і надалі йти шляхом спрощення процедур дотримання податкового законодавства.** ДПА має розробити план скорочення витрат на дотримання податкового законодавства. За останні десять років більшість розвинених країн прийняли чіткі стратегії вирішення цього питання. Наприклад, в 2004 році Франція почала здійснювати програму «спрощення сплати податків», яка містить перелік 30 заходів для досягнення цієї мети. Відповідно до міжнародних тенденцій, ця програма дозволяє надавати інформацію про дебет і платежі через Інтернет, спростити процедуру подання відповідної документації, надавати консультації через Інтернет або по телефону щодо «податкових рахунків у реальному часі» та спростити платникам податків доступу до податкової адміністрації для з'ясування питань стосовно дотримання податкового законодавства. Хоча заходи, спрямовані на скорочення витрат на дотримання податкового законодавства, повинні врахувати конкретні умови і характеристики країни, деякі аспекти, такі як подані у вставці 3 нижче, мають враховуватися для уникнення створення платникам податків додаткового і неефективного з точки зору витрат тягаря.

Вставка 3. Загальні рекомендації, які слід розглянути до впровадження нових процедур дотримання податкового законодавства

- Оцінити ефективність процедур дотримання податкового законодавства з точки зору витрат шляхом аналізу потенційних надходжень, витрат на дотримання такого законодавства та невизначеності, яка випливає із заходів, спрямованих на забезпечення дотримання податкового законодавства (та продовжувати здійснювати таку оцінку на періодичній основі).
- Викоринити та трансформувати бюрократичні вимоги, які виникли в рамках системи дотримання податкового законодавства і які не впливають на отримання необхідної інформації чи на боротьбу із корупцією в системі податкових органів.
- У разі можливості застосувати нові технології для раціоналізації процедур дотримання податкового законодавства, шляхом впровадження такої практики, як електронне оформлення податків, уникаючи при цьому додаткового тягаря, який може виникнути через бездумне використання нових технологій.
- Ретельно окреслити коло питань, що мають бути вирішені в процесі податкової реформи та розробки правил сплати податків. Відверто амбіційні плани можуть спрямувати процес у напрямку обережного впровадження без необґрунтованого додаткового тягаря для платників податків.
- Уникати надмірної реакції на можливі порушення – у вигляді заходів, які створюють додатковий адміністративний тягар і невизначеність для деяких платників податків або операцій, особливо коли такий тягар не відповідає серйозності порушення.
- Усунути практику фінансування уряду за допомогою необґрунтованих і безпричинних обмежень або зволікань із відшкодуванням податків, на яке платники податків мають право за законом. Така практика є особливо короткозорою, оскільки вона не тільки створює великий адміністративний тягар для платників податків, але й змушує їх займати агресивні чи навіть невинуваті позиції щодо сплати податків.

Джерело: витяг із документа Банку американського розвитку, 2002 рік.

3. Удосконалення механізмів моніторингу

34. **Для підвищення ефективності стягнення податку удосконалення механізмів моніторингу має величезне значення.** Сьогодні ДПА бракує аналітичної бази для здійснення

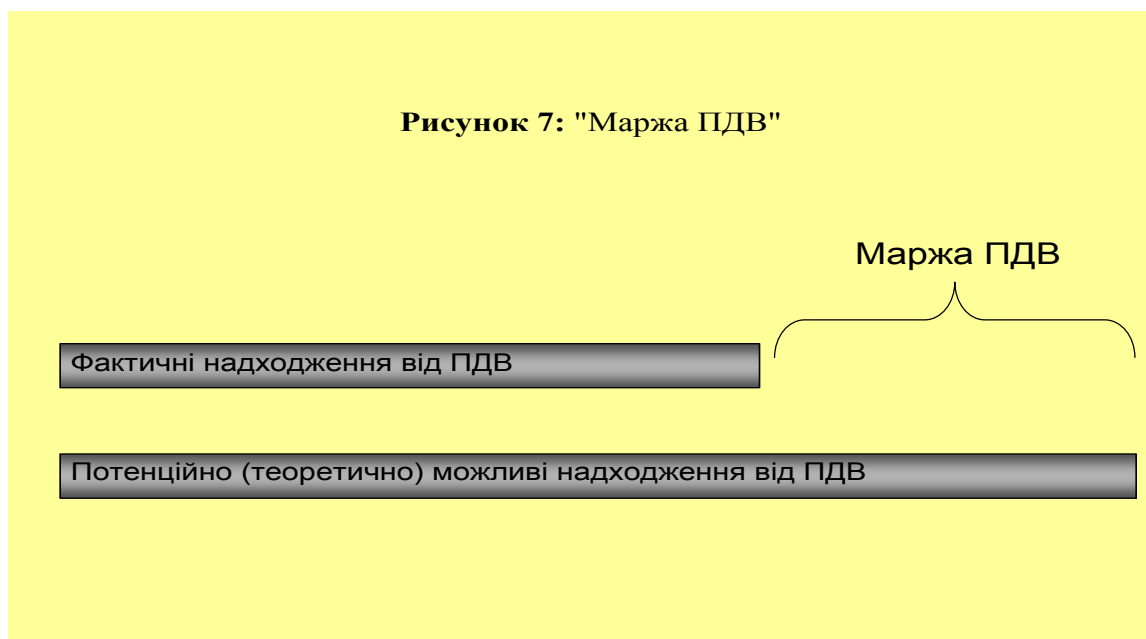
належного моніторингу та категоризації ризиків. Без посилення можливостей ДПА, робота зі скорочення масштабів махінацій з усіма податками, і особливо ПДВ, буде дорогою і неефективною. Крім того, вартість боротьби із шахрайством без належного аналітичного потенціалу може бути високою, причому не тільки з точки зору втрати ефективності розподілу ресурсів податкової адміністрації, але й з точки зору подальшого погіршення іміджу цієї установи, особливо якщо мішенню і надалі будуть дисципліновані платники податків (ця ситуація підтверджується сьогоdnішнім станом справ у галузі заборгованості по відшкодуванню податків українським експортерам).

35. Моніторинг повинен бути комплексним по всій системі. Оцінка ризиків може працювати лише у рамках загальної стратегії моніторингу. Як зазначалося вище, усунення симптомів (тобто задоволення вимог про відшкодування великих сум через систему відшкодування) не вирішує головної проблеми. І хоча нинішня система видається розумною і дозволяє краще вирішувати окремі питання, потреба в досконалому комплексному моніторингу має бути у центрі уваги стратегії поліпшення адміністрування ПДВ в Україні.

36. Колишня система «кольорових коридорів» у галузі оцінки ризиків для відшкодування ПДВ мала дуже обмежене покриття. Ця система базувалася на практиці закріплення експортерів за певними групами ризиків (наприклад, до зеленої групи належали дисципліновані платники податків, яким відшкодування робилося оперативно). Хоча такий принцип, можливо, і є доречним, оцінка здійснювалося певною мірою свавільно. Внаслідок цього аналогічні системи, що зараз розглядаються (у Митній службі та ДПА), можуть також провалитися, якщо не зміцнити аналітичну базу такої категоризації. Крім того, як підкреслювалося вище, моніторинг обов'язково повинен бути комплексним.

37. Для забезпечення належного моніторингу необхідно встановити орієнтовні показники надходжень від ПДВ. Тут йдеться про орієнтовні показники діяльності, ступеня дотримання податкового законодавства, махінацій, обсягів фактичних і можливих податкових надходжень із деталізацією по галузях економіки, типах платників податків, конкретних платниках податків і географічних регіонах. У випадку ПДВ головний показник, який треба запровадити – це «маржа ПДВ», тобто різниця між фактично отриманою сумою надходжень від ПДВ і сумою, що може бути потенційно (або теоретично) отримана за існуючих масштабів економічної активності в країні (або конкретному секторі), а також положення про ПДВ (див. рисунок 7).

Рисунок 7: "Маржа ПДВ"



38. Крім того, «маржа ПДВ» видається корисним орієнтовним показником, який може визначатися по секторах економіки, типах або групах платників податків і по географічних регіонах. Після розрахунку та впровадження такого орієнтовного показника він може стати головним інструментом моніторингу дотримання податкового законодавства. У принципі він слугує стандартом (тобто орієнтиром), суттєві відхилення від якого подають сигнал тривоги щодо поведінки та дисципліни сплати податку. Такі орієнтовні показники (наприклад, маржа ПДВ) надають податковій адміністрації (та митниці) інформацію, яка дозволяє цим установам вирішувати проблеми у більш адресний і ефективний спосіб. Орієнтовні показники такого типу можуть бути надзвичайно корисними для системи адміністрування ПДВ й іншими основними джерелами податкових надходжень.

39. Перший крок на шляху розбудови цих орієнтовних показників – це визначити масштаби проблем. Для встановлення «маржі ПДВ» існує багато шляхів, які можна об'єднати у дві великих групи: опосередковані методології (ще їх називають підходами «зверху-вниз») і безпосередні методології (які також називаються підходами «знизу-уверх»). Опосередковані методи базуються на інформації/ даних, зібраних із дезагрегованих національних рахунків. Безпосередні методи спираються на інформацію, отриману податковою адміністрацією за допомогою перевірок, або на інші внутрішні дані. Детальне пояснення порядку застосування цих методологій для розробки різних орієнтовних показників для цілей моніторингу надходжень від ПДВ наводиться у технічному додатку 2 до цієї доповіді.

40. Для визначення характеру проблем необхідно побудувати інші орієнтовні показники. Хоча повсякденна робота податкової адміністрації надає її керівникам деякі ідеї щодо характеру таких проблем, як ухилення від реєстрації, фальшива реєстрація, не подання документів, заниження вартості продажів, завищення звітності про закупівлі, неплатежі, постійний моніторинг видається необхідним для опанування ситуації, що постійно змінюється, та виявлення нових схем податкових махінацій. Орієнтовні показники, отримані за допомогою безпосередніх методів можуть забезпечити у цьому плані важливу інформацію.²⁰ Розробка таких показників може потребувати певного часу та інтенсивної аналітичної роботи, але вони можуть надавати податковим органам цінну інформацію про податкові махінації та можуть

²⁰ Див. технічний додаток 2.

допомогти створити у середньостроковій перспективі основу для більш міцного моніторингового апарату.²¹

41. **Митна служба та Міністерство фінансів також можуть розробити орієнтовні показники для ПДВ на імпорту** на основі цільових перевірок (по галузях) і аналізу цін на імпортовані товари. Крім того, при розробці цих орієнтовних показників вони можуть використати методологію порівняння паралельних даних експортерів і імпортерів, тобто порівняти дані по імпорту, зареєстровані в Україні, із даними по експорту до України, заявленими іншими країнами.²² Як зазначалося вище, за даними останнього дослідження Світового банку, в Україні обсяги імпорту знижуються.²³

42. **У цьому контексті ми рекомендуємо за участю Митної служби створити в Міністерстві фінансів підрозділ податкового аналізу, а в ДПА - підрозділ податкової розвідки.** Для України – це нагальна необхідність, оскільки а) технічний аналіз податкової політики завжди відстає від написання та прийняття нових законодавчих актів; і б) органи податкової адміністрації завжди перевантажені безплідними зусиллями, спрямованими на боротьбу із махінаціями. Підхід, який ми пропонуємо, не є новацією. Розвідувальні підрозділи, що відстежують ПДВ (й інші податки), і підрозділи аналізу податкової політики функціонують в системі міністерств фінансів, податкових адміністрацій і митних служб більшості країн – членів ОЕСР, а також багатьох країн, які розвиваються і наражаються на такі самі проблеми із ПДВ, як і Україна. Митна служба повинна також посилити свій аналітичний потенціал або шляхом створення свого власного підрозділу, або, що навіть ще краще, шляхом включення своїх представників до складу підрозділів, запропонованих для створення в Міністерстві фінансів і ДПА.

43. **Однак реалізація цієї пропозиції вимагає тісної координації.** Створення невеликих спеціалізованих підрозділів в Мінфіні та ДПА має під собою просте обґрунтування: обидві установи мають збудувати свій власний аналітичний потенціал. Однак найголовніше питання тут – це необхідність у тісній координації дій для отримання максимальних результатів завдяки обміну інформацією. Зараз координація дій та обмін інформацією між Мінфіном, ДПА та Митною службою є проблематичною справою. Існуючі канали обміну інформацією видаються слабкими, а неформальні канали спілкування ледь жевріють. Відповідно, успішне впровадження запропонованих підрозділів висуває необхідність у радикальному зміцненні цих каналів.

44. **Необхідно чітко розподіли обов'язки між цими підрозділами.** Розподіл функцій повинен здійснюватися також з урахуванням необхідності у доповнюваності. Мінфін може створити невеликий підрозділ податкового аналізу у складі невеликої кількості висококваліфікованих фахівців, які допомагатимуть розробляти пропозиції щодо нової податкової політики. Крім того, можливо, разом із підрозділом, що опікується розробкою прогнозів стосовно податкових надходжень, цей підрозділ міг би систематично аналізувати податкові та економічні аспекти системи оподаткування, частково з метою виявлення

²¹ Додаткову інформацію про те, як проводити такі дослідження, див., наприклад, U.K. National Audit Office, *Tackling VAT Fraud* (London, 2004), and A. Gebauer, C.W. Nam, and R. Parsche, "Is the Completion of EU Single Market Hindered by VAT Evasion?" Документи, представлені Міжнародному інституту державних фінансів, Прага, 2003 рік. Згідно із цими дослідженнями, у кожній країні – члені ЄС спостерігається певний рівень ухилення від сплати ПДВ, при цьому цей рівень коливається від відносно низького у Сполученому Королівстві та Нідерландах до високого в Італії та Греції.

²² Дані по експорту до України із інших країн можна зібрати за допомогою таких баз даних, як WITS і COMTRADE. Єдиний недолік тут полягає у тому, що такі дані надаються із затримкою. Однак у порядку експерименту можна було б порівняти статистичні дані, зібрані безпосередньо по одній чи двох країнах.

²³ Див. дослідження торгової політики України, Світовий банк, 2005 рік.

можливих проблем і визначення шляхів їхнього вирішення. Цей підрозділ доцільно було б створити у департаменті податкової і митної політики Міністерства фінансів. Адже цей департамент вже виконує більшість цих функцій, але він потребує більше ресурсів для вирішення нагальних проблем, які існують у податковій політиці України, особливо коли розробляється новий податковий кодекс.

45. ДПА (разом із Митною службою) може створити підрозділ податкової розвідки, який буде розробляти орієнтовні показники для моніторингу податкових надходжень і їхнього відстеження. Як зазначалося вище, такий підрозділ має на меті створення аналітичної бази для ефективного моніторингу ПДВ й інших податків. Це передбачає розробку, запровадження та ведення орієнтовних показників податкових надходжень, які дозволятимуть мати інформацію про масштаби, місцезнаходження (тобто сектор економіки чи географічний регіон) та характер проблем по кожному виду податків. Деякі показники (наприклад, показники, розроблені за допомогою опосередкованих методів, – див. додаток 2) можна розробити достатньо швидко. Розробка ж інших орієнтовних показників (наприклад, за допомогою безпосередніх методів) потребуватиме більше часу через необхідність проведення перевірок – обстежень та аналізу їхніх результатів. У будь-якому випадку запропонований підрозділ буде здатним виконати таку роботу протягом першого року свого існування. Цей підрозділ податкової розвідки може почати функціонувати у складі невеликої кількості висококваліфікованих економістів і бухгалтерів, і з часом він може розширюватися у міру посилення складності орієнтовних показників і наявності більшої кількості результатів внаслідок удосконалення моніторингу.

4. Підвищення ефективності розподілу ресурсів

46. Аналітичний моніторинг може суттєво сприяти більш ефективному розподілу ресурсів податкової адміністрації. Досвід багатьох європейських країн, особливо Сполученого Королівства, і латиноамериканських країн свідчить про те, що з точки зору адміністративних витрат базований на аналітичній інформації моніторинг може бути дуже ефективним засобом мобілізації податкових надходжень.²⁴ Крім того, наявність такого систематичного комплексного моніторингу може бути критично важливою для розподілу та перерозподілу ресурсів ДПА на терені перевірок (наприклад, у випадку ПДВ - відшкодування апріорі та постфактум), у вирішенні питань липових заяв про відшкодування та у виконанні інших головних завдань. Із часом накладні витрати можуть бути скорочені (або розширено сферу дії) завдяки поінформованості та ефективності системи моніторингу.

5. Поліпшення перевірок та посилення їхньої адресності

47. Україна потребує кращого планування перевірок. Перший крок, який треба зробити, - це проаналізувати результати попередніх перевірок, тобто з'ясувати кількість (у %) проведених перевірок (із розбивкою по секторах), обсяги отриманих внаслідок перевірок податкових надходжень (із розрахунку на одну перевірку), обсяги отриманих податкових надходжень із розрахунку на одного перевіряючого, вартість однієї перевірки та зроблені висновки. Така робота є важливою для планування будь-якої стратегії удосконалення. Однією із ключових частин цієї роботи є також підготовка орієнтовних показників податкових надходжень і рівня шахрайства (за допомогою безпосередніх методологій) (див. технічний додаток 2) із використанням результатів аналізу перевірок. Такі завдання є типовими для підрозділу податкової розвідки, пропозиція про створення якого наводилася вище. Після розробки перших орієнтовних показників (які можна сконструювати швидко) перевірки

²⁴ У податковій адміністрації Сполученого Королівства лише «група реєстрації платників ПДВ із тіньової економіки» щорічно дає віддачу на одного свого співробітника у розмірі півмільйона фунтів стерлінгів.

доцільно спрямувати на сектори економіки (або групи платників податків чи географічні регіони), поведінка яких відрізняється від звичайної (тобто маржа ПДВ яких збільшилася у порівнянні із попереднім періодом). При цьому фундаментом для формулювання стратегії перевірок на наступні місяці є визначення пріоритетів. Інформація про результати майбутніх перевірок має надходити до запропонованого підрозділу податкової розвідки для забезпечення йому можливості розробляти складніші показники, у такому випадку частина майбутніх перевірок буде краще адресованою та забезпеченою необхідною інформацією.²⁵

48. Поліпшення адресності перевірок сприяє підвищенню ефективності адміністрування податків та створенню для підприємництва належних умов. Зі зростанням складності засобів моніторингу адресність перевірок поліпшуватиметься, тобто вони охоплюватимуть дедалі більшу частину недисциплінованих платників податків. В той же час внаслідок такої ситуації тягар перевірок для дисциплінованих платників податків полегшуватиметься. Хоча такі зміни потребуватимуть часу та зусиль, вони тим не менш видаються необхідними для поліпшення підприємницького клімату в Україні. У минулому платники податків переважно скаржилися на дратуючі перевірки та пов'язану із ними корупцію. І хоча протягом останнього року у цій сфері було досягнуто певного прогресу, ситуацію тут треба далі поліпшувати. Поінформовані та адресні перевірки є, безумовно, одним із важливих кроків на цьому шляху.

Вставка 4. Із досвіду інших країн: Постійні зусилля, спрямовані на удосконалення перевірок в Канаді

Канада, загалом, вважається країною із ефективним адмініструванням податками. Порівняльне дослідження податкових адміністрацій низки розвинених країн, наприклад, дійшло висновку, що з багатьох точок зору система адміністрування податків Канади є «північною зіркою», на яку можуть рівнятися інші країни. Однак тут слід зазначити, що через десять років після того, як Канада запровадила ПДВ, генеральний інспектор країни в одному із аналізів системи ПДВ підкреслив необхідність поліпшення перевірок сплати ПДВ. Досягнення задовільного рівня адміністрування податків – це не одноразова кампанія. Тому кожна країна має постійно докладати зусилля для того, щоб підтримувати свою систему на задовільному рівні перед обличчям постійних змін, які відбуваються у світі, де функціонує податкова система.

Джерела: Auditor-General of Canada, Revenue Canada—Goods and Services Tax: Returns Processing and Audit, Ottawa, 1999; . Vazquez-Caro, “Benchmarking Complex Tax Systems: In the Search for a North Star,” March 2005.

6. Підвищення ефективності застосування санкцій

49. У випадку встановлення фактів правопорушень необхідно рішуче застосовувати санкції. Після виявлення та доведення фактів шахрайства чи порушення діючого законодавства санкції повинні застосовуватися якомога швидше. У випадку виявлення правопорушень рішуче застосування санкцій є критично важливим. Однак тут необхідно дотримуватися належних процедур розгляду. Провадження повинно бути справедливим і прозорим.

²⁵ Слід зазначити, що певна частина перевірок має здійснюватися на довільній основі. Адже саме довільні перевірки дозволяють отримувати зразки, на основі аналізу яких розробляються орієнтовні показники обсягів надходжень/ рівня податкових правопорушень (див. технічний додаток 2).

50. **Кримінальне переслідування фактів порушення законодавства про ПДВ видається коштовним і довготривалим і може бути безрезультатним з точки зору відшкодування понесених витрат.** Здається, саме це і відбувається в Україні. Тому система санкцій має бути краще збалансованою між адміністративними та кримінальними санкціями. Сьогодні, більшість зусиль спрямовуються саме в останньому напрямку. Але кримінальне переслідування повинно застосовуватися лише як останній захід стосовно фактів шахрайства у великих розмірах.²⁶ Крім того, у випадках шахрайства посиленню дисципліни серед платників податків може сприяти оприлюднення вироків, винесених внаслідок справедливого судового розгляду.

Вставка 5. Оприлюднення винесених вироків як засіб посилення дисципліни серед платників податків Канади

Оприлюднення вироків, винесених у справах про ухилення від сплати податків, дозволяє надіслати громадськості нагадування про те, що порушення податкового законодавства є не прийнятним. На додаток до цього, оприлюднення таких вироків підкреслює невідворотність переслідування податкових правопорушень і сприяє добровільному дотриманню податкового законодавства. Така стратегія також допомагає запевнити чесних громадян у тому, що уряд застосовує закон справедливо і на рівноправній основі. Інформація про вирок, винесені у податкових справах, як правило, надається засобом масової інформації (друкованим, радіо та телебаченню) після проголошення вироку. Така інформація також розміщується на вебсайті податкової адміністрації. Позитивні наслідки такого підходу виміряти важко. Втім платники податків, які добровільно признаються у порушенні податкового законодавства, часто посилаються на оприлюднення згаданих вироків як на фактор, що впливає на їхнє рішення прийти із повинною.

Джерело: Центр з проблем податкової політики та адміністрування податків, ОЕСР.

51. **Адміністративні санкції можуть бути ефективнішими.** Тому необхідно створити та активно застосовувати зважену структуру «швидкого» та безперешкодного застосування санкцій, до кола яких належать позбавлення реєстрації, штрафи, тимчасове закриття відповідного підприємства й інші адміністративні санкції. Запровадження такої системи має супроводжуватися, принаймні, такими заходами: а) подальше скорочення корупції; б) поліпшення прозорості (в тому числі широке оприлюднення) системи адміністративних санкцій; та с) зміцнення існуючих механізмів оскарження і здійснення апеляційних процесів платниками податків.

Вставка 6. Головні критерії створення належної структури санкцій

Враховуючи міжнародний досвід, належна та справедлива структура санкцій повинна включати, принаймні, такі елементи:

- Міра покарання має зростати залежно від величини збитків, завданих податковим правопорушенням.
- Міра покарання має зростати залежно від труднощів і адміністративних витрат, пов'язаних із виявленням податкового правопорушення.
- Міра покарання має зростати залежно від наслідків податкового правопорушення для інших платників податків.
- Міра покарання має призначатися з урахуванням мотиву податкового

²⁶ У Сполученому Королівстві, де зареєстровано 1,4 млн. платників ПДВ, щорічно кримінальному переслідуванню піддаються лише декілька сотень справ. У середньому, щоб довести справу до суду, потрібно 3 – 5 років ретельної слідчої роботи.

правопорушення, тобто міра покарання повинна бути серйознішою, якщо правопорушення було умисним і запланованим.

- Міра покарання має призначатися з урахуванням труднощів і витрат, на які платники податків наражаються для сплати податку.

Джерело: витяг із роботи Берда, 2004 рік.

Для більш ефективної роботи податкова адміністрація потребує політичної підтримки

52. Для належного виконання своєї роботи ДПА потребує політичної підтримки з боку вищих органів виконавчої і законодавчої влади. Тут слід зазначити, що ефективне адміністрування податків – це питання не тільки належної організації роботи податковою адміністрацією. Адже, наприклад, дуже важливо не обтяжувати податкову адміністрацію законами, які постійно змінюються та ускладнюються. На цьому терені нагально необхідно зібрати всі відповідні закони в один податковий кодекс. Крім того, податковим органам потрібні адекватні ресурси і достатня політична підтримка для того, щоб вони мали можливість виконувати своє головне завдання: обробляти інформацію платників податків, виявляти суттєві відхилення від орієнтовних показників, розслідувати такі факти та у разі необхідності застосовувати відповідні санкції. Податкова адміністрація повинна також отримувати статистичні дані та інформацію, причому своєчасно і у форматі, придатному для використання. У всіх цих питаннях ситуація в Україні залишається вельми далекою від ідеальної, що значно ускладнює завдання навіть для найкращих податкових адміністрацій.

IV. ДЕЯКІ ПИТАННЯ ПОЛІТИКИ ЩОДО ПДВ

53. У цьому розділі розглядаються шість питань загальної політики щодо ПДВ, які наразі широко обговорюються у країні, а саме: а) переваги ПДВ у порівнянні із податком з обороту; б) звільнення від ПДВ; с) аргументи на підтримку ставки ПДВ на сьогоднішньому рівні; d) ПДВ в енергетиці; е) ПДВ у сільському господарстві; та f) проблеми взаємозв'язку між ПДВ і спрощеною системою оподаткування.

ПДВ у порівнянні із податком з обороту

54. **Заміна ПДВ податком з обороту не є найкращим рішенням проблеми.** Адже податок з обороту може створити для податкової системи України ще більше проблем. Він супроводжується викривленнями в економіці, оскільки через стимули, що їх генерує цей податок, ринок може перейти до менш ефективного виробництва. Крім того, цей податок матиме каскадний ефект оподаткування, який перешкоджатиме економічній діяльності і виключно негативно впливатиме на умови підприємництва. Податок з обороту дозволяє застосовувати прості схеми ухилення від його сплати, які ставитимуть під сумнів потенційно позитивний ефект удосконалення адміністрування податків. Зрештою, податок з обороту має невизначений розподільчий ефект, через що передбачати його наслідки для справедливого розподілу важко. Одним словом, для України ПДВ є кращим податком, ніж податок з обороту. Тому, замість того щоб відмовлятися від ПДВ, Україні слід спрямувати свої зусилля на зміцнення системи адміністрування ПДВ, її наближення до європейських стандартів і сучасної міжнародної практики.

Рисунок 8: ПДВ є кращим податком, ніж податок з обороту

Питання	ПДВ	Податок з обороту
Викривлення	<ul style="list-style-type: none"> • Менше впливає на вибір виробничої технології через 	<ul style="list-style-type: none"> • Високий вплив. З усіх податків на продажі цей податок має

	<p>оподаткування ресурсів та не оподаткування експорту тому, що податки сплачуються на попередніх етапах.</p>	<p>найбільший вплив.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Каскадний ефект оподаткування (подвійне оподаткування +) • Оподаткування експорту • Створює стимули для вертикальної інтеграції компаній (оскільки «всередині компанії» продажі не оподатковуються) • Високий маргінальний податок на малий бізнес
<p>Питання уникнення оподаткування (виявлення фактів шахрайства)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Виявлення фактів шахрайства є легшим, оскільки у ньому беруть участь дві сторони (покупець і продавець) • Покупці та продавці (теоретично) мають конфлікт інтересів, оскільки покупці бажають завищувати вартість своїх закупівель, а продавці занижувати обсяги своїх продажів 	<ul style="list-style-type: none"> • Ухиляється від сплати тільки одна сторона • Заниження обсягу продажів – поширена практика, яку складніше перевіряти
<p>Адміністрування</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Потребує складнішого адміністрування податком для моніторингу податкових правопорушень та боротьби із ними 	<ul style="list-style-type: none"> • Адмініструвати податок легше – АЛЕ адміністративні витрати можуть збільшуватися через перевірки, оскільки перевіряти заявлений оборот видається складною справою
<p>Справедливість</p>	<p>Багато хто вважає, що загалом податки на споживання є регресивними, але для обговорення наслідків для справедливості необхідно враховувати також і витрати</p> <ul style="list-style-type: none"> • Більш чіткий розподільчий ефект, оскільки надходження з ПДВ економічно є еквівалентними податку з продажу при одноступеневому виробництві – через стягнення податку на кожному етапі виробництва. У такий спосіб він досягає мети оподатковувати лише споживання. 	<ul style="list-style-type: none"> • Розподільчий ефект є не чітким.

Звільнення від сплати ПДВ

55. **Значна частина пільг щодо ПДВ скасована, але деякі пільги ще залишаються.** Скасування пільг щодо ПДВ на початку 2005 року було важливим кроком нового уряду України. Це дозволило збільшити обсяг надходжень від ПДВ і ліквідувати викривлення всередині податкової системи. Тим не менше, чимало пільг ще залишається. Окрім сільського господарства, яке у цій доповіді розглядається окремо, значні пільги надаються на медичне обслуговування та лікарські засоби, обробній промисловості (особливо у виробництві автомобілів) і сектору освіти. Деякі із цих сфер діяльності можна вважати такими, що заслуговують на пільги через їхні наслідки для справедливості (наприклад, освіта та охорона здоров'я), і тут пільги насправді відповідають вимогам шостої директиви ЄС щодо ПДВ. Проте в інших випадках (мається на увазі обробна промисловість, передача активів між юридичними особами) такі пільги навряд чи є виправданими.

Зменшення ставки ПДВ

56. **Наразі серйозних підстав для зменшення ставки ПДВ в Україні нема.** Ставка ПДВ у розмірі 20%, за регіональним виміром, не є високою. Приблизно таку ж ставку ПДВ мають чимало країн ЄС. Крім того, у деяких країнах (наприклад, Німеччині) висуваються пропозиції збільшити ставки ПДВ для покриття фіскального дефіциту. Але міжнародний досвід свідчить про те, що зменшити ставки не важко, але підняти їх потім видається надзвичайно важко і з політичної точки зору коштовно. Що стосується України, то питання зменшення ставки ПДВ не є нагальним, і сьогодні політика у цьому напрямку може обійтися великими втратами для прибуткової частини бюджету.

57. **Лише структурне удосконалення системи адміністрування податків може дозволити обговорення такої можливості у майбутньому.** Замість того щоб дискутувати питання зменшення ставки ПДВ, а також керуючись більш широкою перспективою, Україні слід підготувати підґрунтя для скорочення ставок податків, пов'язаних із оплатою праці, і для цього їй необхідно посилити загальне адміністрування податків, поліпшити стягнення податків, пов'язаних із оплатою праці, та проводити політику у напрямку розширення податкової бази.

ПДВ в енергетиці

58. **Енергетичний сектор створив для системи ПДВ серйозні проблеми.** У минулі роки велика частина заборгованості по відшкодуванню ПДВ виникла із заборгованості по взаємним розрахункам підприємств переважно енергетичного сектора і є, принаймні частково, наслідком постійного заниження ціни на енергію. Виплата заборгованості із ПДВ, роздутої субсидіями та квазі-фіскальною діяльністю в енергетичному секторі, видається надзвичайно коштовною справою для системи ПДВ і створює ризики для її стабільності.

59. **Однією із проблем для ПДВ є газовий сектор.** З березня 2005 року ПДВ на імпортований газ на кордоні не нараховується. Крім того, вітчизняні закупівлі газу у компанії «Нафтогаз» продовжують здійснюватися за нульовою ставкою, якщо газ купує платник ПДВ.²⁷ Тобто після проходження газом кордону (де ПДВ з «Нафтогазу» не стягується) «Нафтогаз» не нараховує ПДВ своїм прямим покупцям, якщо вони є платниками ПДВ. ПДВ нараховується лише на третьому етапі, коли ці покупці «Нафтогазу» (наприклад, металургійні компанії,

²⁷ Ця інформація базується на аналізі бюджету на 2005 рік і проекту бюджету на 2006 рік (станом на листопад 2005 року).

великі постачальники газу) продають свою продукцію.²⁸ З іншого боку, «Нафтогаз» нараховує ПДВ комунальним газопостачальним підприємствам й іншим клієнтам, які не є платниками ПДВ. Така політика має серйозні та проблематичні наслідки, включаючи таке: а) вона надає велику субсидію; б) вона може призводити до втрати податкових надходжень, оскільки ПДВ не стягується на двох етапах, а адміністрування ПДВ певною мірою покладається на прямих покупців «Нафтогазу»; с) вона може створювати підґрунтя для зловживань та уникнення оподаткування на етапі подання вимог про відшкодування, оскільки контроль за сплатою ПДВ на попередніх етапах не здійснюється і, відповідно, може мати місце скорочення податкових надходжень; d) вона рівним чином позначається на домогосподарствах по всій Україні, які купують газ у комунальних газопостачальних підприємств – платників ПДВ.

60. Але проблема ПДВ на газ й інші енергоносії має розглядатися в контексті широкого обговорення енергетичної політики. Питання ПДВ на енергоносії виходить далеко за межі податкової політики та адміністрування податків в Україні. Субсидування, яке здійснюється у такий спосіб, і порядок його функціонування повинні невідкладно опинитися в центрі обговорення енергетичної політики та її наслідків.

ПДВ у сільському господарстві

61. ПДВ у сільському господарстві також потребує реформування. Як і у деяких інших країнах із перехідною економікою, сільське господарство в Україні оподатковується ПДВ. В принципі причин для іншого нема. Адже так само роблять і потужні сільськогосподарські країни, наприклад Нова Зеландія. Проте порядок стягнення ПДВ у цьому секторі України спричиняє втрати податкових надходжень до бюджету внаслідок низки факторів, до яких належать: а) знижена ставка; б) зберігання на окремих рахунках стягнутого ПДВ сільськогосподарськими платниками; с) надання покупцям сільськогосподарської продукції права претендувати на кредитування ПДВ для здійснення своїх покупок; та d) підприємства – виробники м'ясо-молочної продукції, які нараховують ПДВ, але не перераховують ПДВ до бюджету, а депонують ці кошти на спеціальний цільовий рахунок сільськогосподарського сектора.

62. Існуюча система ПДВ для сільського господарства ускладнює адміністрування податків та дає замало податкових надходжень. У порівнянні із обсягом чистих надходжень від ПДВ витрати на адміністрування цього податку у секторі є високими. Маргінальні зміни існуючої системи навряд чи сприятимуть збільшенню обсягу чистих надходжень від ПДВ у сільському господарстві. Але, з огляду на існуючі умови та політичні проблеми, у цій доповіді підтримується рекомендація, подана у звіті МВФ (2005 рік) щодо оперативного внесення (починаючи з 2006 року) змін і доповнень до статті 8.1 закону про ПДВ. У цій рекомендації пропонується встановити ставку ПДВ у розмірі 9% для сільського господарства і 6% для лісового господарства та рибальства, внаслідок чого це законодавче положення наблизиться до шостої директиви ЄС стосовно ПДВ.²⁹

ПДВ і спрощена система оподаткування

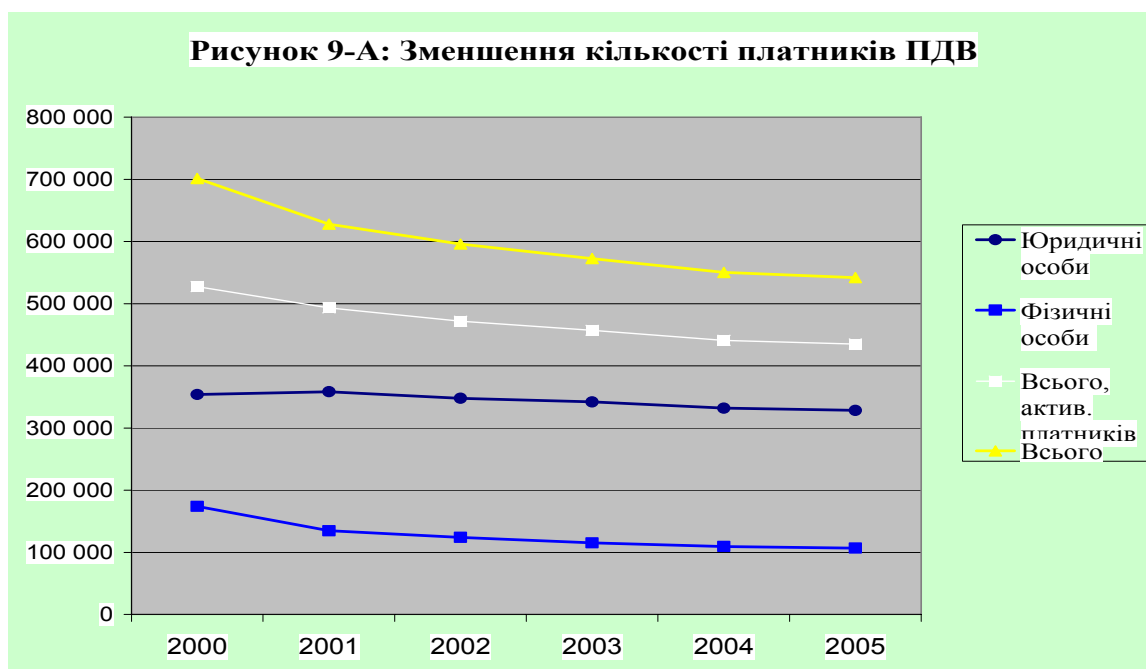
63. Для того щоб в Україні функціонувала спрощена система оподаткування існують усі підстави, але у сьогоднішньому вигляді така система призводить до ерозії бази ПДВ. Існують добре відомі причини, пов'язані із ефективністю та вартістю адміністрування, через

²⁸ Компанії, що купують газ безпосередньо у «Нафтогазу» не можуть претендувати на кредитування газу, якщо вони його купують за нульовою ставкою.

²⁹ У рамках огляду державних витрат буде підготовлено окрему доповідь, у якій питання ПДВ у сільському господарстві розглядатиметься докладніше. У ній аналізуватимуться податкові пільги, субсидії та витрати сектора, що фінансуються із державного бюджету.

які ПДВ не стягують із малих платників податків.³⁰ Витрати на дотримання податкового законодавства (які несуть платники податків) та адміністративні витрати (податкових органів), пов'язані із такими платниками податків, є високими у порівнянні із податковими надходженнями. Крім того, спрощена система оподаткування запроваджувалася в Україні з метою виведення із тіні малих підприємств тіньової економіки. Утім існуюча сьогодні структура спрощеної системи дозволяє середнім підприємствам застосовувати цю систему, що спричиняє ерозію бази ПДВ.³¹

64. До цієї спрощеної системи мігрують дедалі більше середніх підприємств. Поведінка платників податків, зрозуміло, зумовлюється можливістю значно полегшити податковий тягар, яку надає існуюча система малим підприємствам і підприємцям – фізичним особам. Наявна інформація свідчить про те, що підприємства дезінтегрують свої операції на окремі частини та використовують інші схеми, для того щоб задовольнити вимогам цієї системи і таким чином уникнути оподаткування в рамках звичайної податкової системи.



³⁰ Цей документ обмежується розглядом деяких найбільш нагальних питань проблеми «ПДВ і спрощена система оподаткування юридичних осіб». Докладніше спрощена система оподаткування та її взаємозв'язок із іншими важливими джерелами податкових надходжень, такими як податки на фонд заробітної плати, обговорюватимуться в Огляді державних витрат, який зараз знаходиться на етапі підготовки.

³¹ В огляді державних витрат міститиметься такий самий аргумент стосовно взаємозв'язку між податками на фонд заробітної плати та спрощеною системою оподаткування. Насправді, взаємозв'язок між ними (податками на фонд заробітної плати та спрощеним оподаткуванням) є набагато складнішим і призводить до значних втрат податкових надходжень до бюджету.



Джерело: ДПА.

65. **Жоден платник ПДВ не повинен бути у спрощеній системі; і жоден, хто належить до цієї системи, не повинен сплачувати ПДВ.** Дивно, що в Україні юридичні особи мають можливість сплачувати ПДВ в рамках спрощеної системи оподаткування. Насправді, юридичні особи, які перевищують граничні суми для реєстрації платника ПДВ, не повинні мати можливість ховатися у спрощеній системі оподаткування. Якщо підприємство набуло статусу юридичної особи та має зобов'язання вести бухгалтерські книги, то воно не має жодних підстав для того, щоб не реєструватися як платник ПДВ (знову-таки, якщо воно перевищує обґрунтовані граничні суми для реєстрації як платника ПДВ).

66. **Один із важливих кроків на шляху вирішення цієї проблеми – це встановити однакові граничні суми для зареєстрованих платників ПДВ і суб'єктів спрощеної системи оподаткування.** Сьогодні граничні суми для платників ПДВ і спрощеної системи оподаткування є різними. Зменшення цієї суми для юридичних осіб, які працюють за спрощеною системою оподаткування з теперішньої 1 000 000 грн. до граничної суми в загальній системі (300 000 грн.) буде розумним кроком.³² Однією з переваг такого кроку буде те, що вхідний рівень для системи платника ПДВ та максимальний рівень для підприємств у спрощеній системі будуть ідентичними.

67. **Існування однакових порогів на рівні 300 000 грн. буде також перешкоджати середнім підприємствам мігрувати до спрощеної системи.** Для цього існує дві причини. По-перше, і це очевидно, до цієї системи теоретично допускатимуться лише малі підприємства (які не досягають граничних сум). По-друге, за наявності низького порогу роздрібнювати бізнес на частини буде фінансово не вигідно. Тобто, операційні витрати на таке роздрібнення бізнесу будуть нижчими, якщо оборот кожної відокремленої частини буде тим нижчим, чим вищий рівень цього порогу (наприклад, в нашому випадку існуючий поріг – 1 000 000 грн.). Але нижчий поріг (а саме 300 000 грн.) підвищуватиме ці операційні витрати і робитиме роздрібнення бізнесу та міграцію до спрощеної системи дорожчою.

³² Це стосується юридичних осіб.

68. **З політичної точки зору така реформа видається важкою, але вона дійсно необхідна.** Адже для розширення бази ПДВ і бази інших важливих податків, включаючи податки на соціальне страхування (податки на фонд заробітної плати), мало що можна зробити без зміни стимулів і порядку функціонування спрощеної системи. В огляді державних витрат питанню спрощеної системи оподаткування загалом і спрощеної системи оподаткування для фізичних осіб зокрема присвячується окремий розділ.

БІБЛІОГРАФІЯ

Aizenman J, and Y. Jinjarak, (2005) “The Collection Efficiency of the Value Added Tax: Theory and International Evidence”

Auditor-General of Canada (1999), Revenue Canada—Goods and Services Tax: Returns Processing and Audit, Ottawa.

Australian Tax Office (2001). “International Benchmarking of GST Administration,” Canberra

Australian Tax Office (2005). “the Australian Business Register (ABR)”. at www.ato.gov.au

Baunsgaard T. and M. Keen (2005). “Tax Revenue and (or?) Trade Liberalization,” IMF WP/05/112.

Bird R., and P. Gendron (2005). “VAT Revisited: A New Look at the Value Added Tax in Developing and Transitional Countries” International Tax Program. Rotman School of Management. University of Toronto

Bird, R (2004) “Administrative Dimensions of Tax Reform,” Asia-Pacific Tax Bulletin (from the International Bureau of Fiscal Documentation)

Cobas P; N. Perelmuter; and M. Tedesco (2003). “Evasión Fiscal en Uruguay: Un Análisis sobre el Impuesto al Valor Agregado. UDELAR, CINVE

Ebrill, Liam et al. (2001). The Modern VAT, Washington DC: International Monetary Fund.

Gebauer, A. C.W. Nam, and R. Parsche (2003). “Is the Completion of EU Single Market Hindered by VAT Evasion,” Paper presented to International Institute of Public Finance, Prague.

Internal Revenue Service of Chile (1996). “Evaluación de la Capacidad Recaudatoria del Sistema Tributario y de la Evasión Tributaria. Prepared by Michal Jorratt De Luis.

IMF Report (2005) “Proposals to reform the tax system”. Fiscal Affairs Department. Washington DC

Harrison G, and R. Krellove (2005) “VAT Refunds: A Review of Country Experience”. Forthcoming.

Inter-American Development Bank (2002). “The impact of Tax Compliance Policies on Foreign Investment Decisions” paper prepared by J. McLees from Baker & McKenzie

International Tax Dialogue (2005). “The Value Added Tax: Experiences and Issues.” Background paper, prepared for the VAT conference in Rome, March 15-16.

Martinez-Vazquez J. and R. McNab (2000). “The Tax Reform Experiment in Transitional countries”. *National Tax Journal* , 53 No. 2

McCarten W (2005) “The Role of Organizational Design in the Revenue Strategies of Developing Countries,” World Bank Institute. Washington DC

OECD (2005). “Catalogue of Compliance Strategies” Centre for Tax Policy and Administration. Paris.

Salim Jetal. (2005). “Estimación del incumplimiento en el IVA” AFIP. Buenos Aires.

UK National Audit Office (2004). “*Tackling VAT Fraud*”. London

Vazquez-Caro, J (2005) “Benchmarking Complex Tax Systems: In the Search for a North Star,”
March 2005

World Bank/IFC (2004). “Survey on the Business Environment in Ukraine”.

World Bank/IFC (2005). “Doing Business Survey”

World Bank (2003). “ Ukraine: Tax Policy and Tax Administration” Washington DC

World Bank (2004). “VAT special accounts and Ukraine”. Prepared by Mark Davis.

World Bank (2005). “Ukraine Trade Policy: A strategy for integration into Global trade”. Washington DC

ТЕХНІЧНИЙ ДОДАТОК 1

Заходи з підвищення ефективності стягнення ПДВ

Загальний показник ефективності стягнення ПДВ, який також називається «продуктивність ПДВ», показує, який відсоток ВВП забезпечує кожний процентний пункт стандартної ставки ПДВ. Інакше кажучи, для отримання цього показника питома вага фактичного обсягу надходжень від ПДВ у ВВП ділиться на стандартну ставку. У принципі «продуктивність ПДВ» може бути не зовсім точним показником, оскільки ПДВ – це головним чином податок на споживання, в той час як ВВП вимірює виробництво, а не споживання. З цієї причини широко практикуються дещо точніші розрахунки (так звана «ефективність ПДВ», або «С-ефективність»), у яких надходження від ПДВ співвідносяться із динамікою споживання або приватного споживання (споживання домогосподарств), яке є ближчим до теоретичної бази ПДВ. Однак, оскільки всі ці показники є тісно взаємопов'язаними, уточнені розрахунки додають мало нової інформації.³³

Усі ці показники можуть викликати багато запитань. Наприклад, хоча розбіжності між країнами можна тлумачити як такі, що віддзеркалюють розбіжності як в ерозії бази (через скорочені ставки, нульові ставки та пільги), так і в рівнях уникнення оподаткування, встановлені розбіжності можуть бути не зовсім точними внаслідок, наприклад, обмеженості застосування податкового кредиту на ресурси (в результаті чого оподатковується проміжне та кінцеве споживання) або запровадження диференційованих ставок.³⁴ Крім того, не точними можуть бути не тільки розрахунки за той чи інший рік, але й статистична інформація по країні за конкретний рік, що її надають різні джерела.

Утім, попри такі проблеми, показники ефективності ПДВ сьогодні почали часто використовувати в економетричному аналізі. Наприклад, за даними одного нещодавнього дослідження, 41% мінливості (скоригований R^2) співвідношення надходжень від ПДВ до споживання проти можна пояснити за допомогою стандартної ставки ПДВ, рівня відкритості економіки, рівня грамотності населення, індексів здатності уряду контролювати корупцію та витрат на реєстрацію нового підприємства; усі незалежні змінні, є статистично значимими.³⁵ Це дослідження також встановлює, що для меншої вибірки країн із перехідною економікою індекс поширеності хабарництва є значимим (негативним) пояснювальним фактором. Із цього аналізу випливає висновок, що багато країн вочевидь мають достатньо простору для підвищення ефективності ПДВ шляхом зміцнення державних установ і системи адміністрування податків. Це повною мірою стосується і України.

За даними іншого дослідження, яке охопило 45 різних країн за період 1970 – 1999 років, ефективність стягнення ПДВ підвищується разом зі зростанням урбанізації, відкритості торгівлі, реального ВВП на душу населення та показників політичної стабільності і «плавності розвитку» політичної активності, але вона негативно корелюється із питомою вагою сільського господарства у ВВП.³⁶ У різних специфікаціях пояснюється 55 – 67% коливань. Найбільш важливими пояснювальними змінними були урбанізація та реальний ВВП на душу населення, і всі результати були відносно стійкими. Що стосується України, то тут можна тільки наголосити на очевидній не типовості досвіду останнього часу, коли збільшення доходів і посилення відкритості призвели не до підвищення ефективності ПДВ, а до її зниження.

³³ Берд і Гендрон (2005 рік) встановили, що ці два базовані на споживанні показники майже досконало корелюються (коефіцієнт кореляції дорівнює 0,98), в той час як простий показник на основі ВВП (продуктивність), що наводиться у таблиці 1, міцно корелюється із показником на основі приватного споживання (коефіцієнт кореляції дорівнює 0,91).

³⁴ Берд і Гендрон (2005 рік) вважають, що використання стандартних ставок замість середньозважених з точки зору кількості чи рейтингу нічого особливого не дає.

³⁵ W. McCarten, "The Role of Organizational Design in the Revenue Strategies of Developing Countries," World Bank Institute, March 2005.

³⁶ J. Aizenman, and Y. Jinjara, "The Collection Efficiency of the Value Added Tax: Theory and International Evidence," July 2005.

ТЕХНІЧНИЙ ДОДАТОК 2

Методології розрахунку «маржі ПДВ»

Визначення «маржі ПДВ»: маржа ПДВ – це різниця між фактичним і потенційно можливим обсягом надходжень від ПДВ з умови оподаткування за встановленою ставкою всіх видів споживання, але з урахуванням бази пільг. Примітка: маржа ПДВ не оцінює рівень уникнення ПДВ, вона охоплює «уникнення оподаткування» та «ерозію» у вигляді законодавчого скорочення податкової бази через пільги та нульову ставку (за винятком експорту).³⁷

РОЗРАХУНОК МАРЖІ ПДВ³⁸

Для встановлення «маржі ПДВ» існує багато шляхів, які можна об'єднати у дві великих групи: безпосередні методології (які також називаються підходами «знизу-уверх») та опосередковані методології (ще їх називають підходами «зверху-вниз»). Безпосередні методи спираються на інформацію, отриману податковою адміністрацією за допомогою перевірок, або на інші внутрішні дані. Опосередковані методи базуються на інформації, зібраній із національних рахунків.

Хоча оцінки обсягів за допомогою цих методологій не можна вважати абсолютно точними, тим не менше вони є гарною базою для розробки різних орієнтовних показників стягнення ПДВ і порушення податкового законодавства, які можуть використовуватися для цілей моніторингу у майбутньому. Така інформація дозволила податковим адміністраціям багатьох країн своєчасно й ефективно відстежувати та контролювати випадки шахрайства та уникнення оподаткування. За допомогою цих (та інших) засобів країни, перелічені у цьому додатку, систематично скорочували масштаби порушень податкового законодавства протягом останніх років, що дозволило їм поліпшити моніторинг і більш ефективно розподіляти свої ресурси для проведення перевірок.

Опосередковані методології

Вони базуються на даних національних рахунків і їхньому порівнянні із фактичними обсягами надходжень. У рамках цих методологій найбільш активно застосовують методи на основі виробництва та споживання.

i) Метод, який стосується виробництва

Цей метод спирається на інформацію національних рахунків і її дезагрегацію (тобто міжгалузевий баланс). Він видається надзвичайно корисним для розробки орієнтовних показників стягнення ПДВ за секторами економіки. Процес розрахунків тут фактично базується на виведенні марж ПДВ для кожного

³⁷ Втім, безпосередні методології, що описано нижче у цьому додатку, можуть із певною точністю визначати рівень уникнення оподаткування та тип або характер такого уникнення.

³⁸ Нижченаведені методології спираються на методи розрахунку маржі ПДВ, запропоновані Джорджем (1996 рік), Лобасом, Перелмьютером і Салімом (2005 рік), із деякими корективами.

сектора економіки та їхньому складанні для отримання єдиної маржі ПДВ для всієї економіки у цілому.

Маржа ПДВ розраховується як різниця між потенційно можливим (теоретичним) обсягом надходжень від ПДВ ($PVAT$) і фактичним обсягом таких надходжень ($AVAT$) у конкретному році (або $VAT\ GAP = PVAT - AVAT$). Обсяг потенційно можливих надходжень від ПДВ ($PVAT$) – це сума потенційно можливого в країні обсягу надходжень від ПДВ в усіх секторах економіки ($PDOM$) плюс потенційно можливий обсяг надходжень від ПДВ на імпорт (PIM). Тобто,

$$PVAT = PDOM + PIM \quad (1)$$

Конкретніше, потенційно можливий обсяг надходжень від ПДВ у кожному секторі « i » економіки ($PVAT_i$) – це результат різниці між дебетовою сумою, отриманою від продажу товарів та наданням послуг у цьому секторі (D_i), і кредитовою сумою закупівлі ресурсів, що оподатковуються ПДВ і використовуються для виробництва згаданих товарів і послуг у цьому секторі (C_i). Цей розрахунок можна викласти такою формулою:

$$PVAT_i = D_i - C_i \quad (2)$$

$$D_i = (GVP_i - ES_i - E_i) * r \quad (3)$$

$$C_i = [(IC_i - EC_i - CPE_i) * r] + [(K_i + EK_i + CPK_i) * r] \quad (4)$$

Де GVP_i означає валову вартість виробництва; ES_i – продажі, звільнені від ПДВ; E_i – експорт сектору; та r – застосовувана ставка ПДВ. Крім того, IC_i – це витрати на проміжні закупівлі; EC_i – проміжні закупівлі, звільнені від ПДВ; CPE_i – закупівлі товарів і послуг, які використовуються для виробництва товарів і послуг, звільнених від ПДВ; K_i – витрати на проміжне інвестування; EK_i – витрати на проміжне інвестування, звільнене від ПДВ; і CPK_i – витрати на проміжне інвестування виробництва, товарів і послуг, звільнених від ПДВ.

Примітка: у разі відсутності інформації для визначення обсягу звільнених від ПДВ продажів (ES_i) за формулою рівняння (3) вище, дебетова сума продажу товарів і послуг у секторі (D_i) можна розрахувати із використанням «ефективної» ставки ПДВ (λ) у такий спосіб:

$$D_i = (GVP_i - E_i) * \lambda \quad (5)$$

Внаслідок агрегації дебету та кредиту сектору вітчизняної економіки, ми виходимо на $PDOM$

$$PDOM = \sum (D_{i\dots} + \dots D_n) - \sum (C_{i\dots} + \dots C_n) \quad (6)$$

Потенційний обсяг надходжень від ПДВ на імпорт (PIM) найпростіше можна представити такою формулою:

$$PIM = (TI - IE) * r \quad (7)$$

Де TI – загальний обсяг імпорту, а IE – імпорт, звільнений від ПДВ.

Безумовно, потенційний обсяг надходжень від ПДВ на оподатковуваний імпорт може бути також визначений за секторами економіки (i), а потім він може додаватися до потенційного обсягу внутрішніх надходжень кожного сектора (i). Так створюються комплексні (тобто, внутрішній обсяг + імпорт) орієнтовні показники надходжень від ПДВ по кожному сектору.

$$PVAT_i = PDOM_i + PIM_i \quad (8)$$

ii) **Метод, який стосується споживання**

Цей метод застосовується для розрахунку загальної маржі ПДВ для всієї економіки. Він базується на визначенні загального обсягу кінцевого споживання товарів і послуг, що оподатковуються ПДВ, а також закупівель товарів і послуг та інвестування у виробництво звільнених від ПДВ товарів і послуг. Як зазначалося вище, маржа ПДВ – це різниця між потенційно можливим обсягом надходжень від ПДВ, визначеним за цією методологією, та фактичним обсягом таких надходжень у конкретному році. Потенційно можливий обсяг надходжень від ПДВ із застосуванням споживчого метода ($PCVAT$) розраховується за такою формулою:

$$PCVAT = (FCH * r) + (CIPN * r) + (CIE * r) + (IPE * r)$$

Де FCH – кінцеве споживання домогосподарствами оподатковуваних ПДВ товарів і послуг, яке розраховується за формулою $FCH = FC - FE - UCA + CF$. Де FC – кінцеве споживання домогосподарств; FE – кінцеве споживання домогосподарствами звільнених від ПДВ товарів і послуг; UCA – кінцеве споживання українських громадян за кордоном; а CF – споживання іноземних громадян в Україні.

$CIPN$ – це споживання та інвестування державним сектором оподатковуваних ПДВ товарів і послуг, які розраховуються за формулою $CIPN = CIP - CIPE$. Де CIP – споживання та інвестування державного сектора; а $CIPE$ – споживання та інвестування державним сектором звільнених від ПДВ товарів і послуг.

CIE означає проміжне споживання оподатковуваних ПДВ товарів і послуг, які використовуються для виробництва звільнених від ПДВ товарів і послуг.

IPE – це інвестиції в оподатковувані ПДВ товари і послуги, які використовуються для виробництва звільнених від ПДВ товарів і послуг.

Безпосередні методології (підходи «знизу-вверх»)

Безпосередні методології розрахунку маржі ПДВ в першу чергу базуються на аналізі декларацій ПДВ (і платежів) та результатів перевірок таких декларацій, здійснених випадковим чином. Вони дозволяють будувати орієнтовні показники надходжень ПДВ (та рівня шахрайства) за секторами економіки, видами платників податків, географічним розташуванням й деякими іншими змінними. Крім того, вони уможливають оцінку характеру та масштабу проблем, пов'язаних зі стягненням ПДВ (тобто, зниження обсягу продажів, завищення обсягу закупівель). Одними з найбільш застосовуваних методологій таких розрахунків є порівняльний аналіз результатів перевірок і так званий метод «виявлення проблеми».

і) У методі порівняльного аналізу результатів перевірок представницька довільна вибірка платників податків обстежується та аналізується на предмет масштабів занижених обсягів діяльності. Занижений обсяг діяльності для одного платника податків (n) – це сума сплаченого (та стягнутого) ПДВ, заявлена у податковій декларації платника, мінус сума, що мала б бути сплаченою за даними перевірки. Загальна маржа ПДВ для відповідної вибірки виводиться шляхом складання занижених обсягів діяльності всіх платників податків, охоплених вибіркою, і отримані результати можуть бути поширені на всіх платників податків. Ці розрахунки можна представити такою формулою:

$$VATGap = \sum_{n=1}^{n=t} (AL - DC)$$

Де AL – зобов'язання щодо ПДВ за результатами перевірки; а DC – заявлена платником податку сума сплаченого та стягнутого ПДВ.

Процес здійснення вибірок є відносно простим. Головний принцип тут полягає у тому, що вибірка повинна бути абсолютно випадковою. Це означає, що до вибірки мають включатися лише ті платники податків, перевірка яких здійснювалася основі випадковим чином. Інакше кажучи, до такої вибірки не можуть включатися платники податку, які перевірялися у «цільовий» спосіб. Вибірка може бути не дуже великою, тому що навіть невеликі вибірки можуть забезпечувати достатній рівень достовірності для розрахунку загальної маржі ПДВ, про що свідчать аналізи, проведені у Чилі.³⁹

Проте основі використання цього методу на великих вибірках дозволяє вивести орієнтовні показники надходжень від ПДВ за секторами економіки, видами платників податку та географічними регіонами. І хоча для отримання детальних результатів тут необхідно мати багато інформації про попередні перевірки, ця методологія видається менш складною і коштовною, ніж здається на перший погляд.

Втрати надходжень від ПДВ, Сполучене Королівство, 2001 – 2002 роки

³⁹ SIIC – Податкова служба Чилі.

Вид втрат	Обсяг (у% від загального обсягу надходжень від ПДВ)
Зниження чистих зобов'язань щодо ПДВ внаслідок зниження обсягу продажів і завищення обсягу закупівель	3,5 – 5,5
Правопорушення «зниклий трейдер», коли компанії купують товари в інших країнах ЄС без мита, продають їх за цінами, які включають ПДВ, а потім зникають, не сплачуючи ПДВ	2,4 – 3,0
Відсутність реєстрації як платника ПДВ	0,6 – 0,7
Схеми уникнення сплати ПДВ, які оскаржуються податковими органами	3,5 – 4,2
Всього	9,9 – 14,2

На додаток, ця методологія дозволяє проводити детальний аналіз характеру проблем, які призводять до недоїмок (тобто, зниження обсягу продажів, завищення обсягу закупівель, схеми уникнення ПДВ, які можуть оскаржуватися, та навіть «зниклий трейдер»). Такий аналіз може здійснюватися на основі більших вибірок шляхом виділення обсягів втрат надходжень за кожним типом податкових махінацій. Опосередковані методи такого аналізу не забезпечують. Така методологія, крім інших, широко використовується податковими органами Чилі та Сполученого Королівства, які періодично проводять детальний аналіз характеру та масштабів проблем, що створюють маржу ПДВ.⁴⁰

ii) У методі «виявлення проблеми» податковий інспектор прибуває на виробництво платника ПДВ і перевіряє документацію про продажі, здійснені протягом певного періоду часу. Пізніше оборот за цей проміжок часу порівнюється із деклараціями та платежами платника за аналогічний період у минулому. Після проведення такої роботи із усіма платниками, включеними до вибірки, сума всіх занижених обсягів складає маржу ПДВ для цієї вибірки.

Через специфічність застосування, ця методологія обмежується середніми підприємствами, які здійснюють продажі безпосередньо кінцевому споживачу. Таким чином, платники ПДВ, які охоплюються цією методологією, належать переважно до сфери обслуговування та роздрібної торгівлі.⁴¹ Крім того, результати розрахунку маржі ПДВ тут обмежуються приблизними даними щодо внутрішньої маржі ПДВ.

⁴⁰ Докладний огляд всіх згаданих випадків див. Берд і Гендрон, 2005 рік.

⁴¹ У деяких випадках вона може охоплювати і оптову торгівлю, якщо податковий інспектор спроможний на місці визначити обсяги продажів за короткий проміжок часу.