

УДК 336.225.613

А. М. Вдовиченко,

к. е. н., завідувач науково-дослідного відділу економіко-математичного моделювання, аналізу та прогнозів, НДІ ФП, Національний університет ДПС України, м. Ірпінь

А. І. Зубрицький,

м. н. с. науково-дослідного відділу економіко-математичного моделювання, аналізу та прогнозів, НДІ ФП, Національний університет ДПС України, м. Ірпінь

## ПОДАТКОВІ РОЗРИВИ: ТЕОРІЯ ТА МОЖЛИВОСТІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ В УКРАЇНІ

А. Vdovychenko,

с. е. s., Head of economic and mathematical modeling, analysis and forecasts department, Researching Institute of Financial Law, National university of STS of Ukraine, c. Irpin

А. Zubrytskiy,

junior research fellow of economic and mathematical modeling, analysis and forecasts department, Researching Institute of Financial Law, National university of STS of Ukraine, c. Irpin

### TAX GAPS: THEORY AND OPPORTUNITIES FOR IMPLEMENTATION IN UKRAINE

*У статті розглянуто концепцію податкових розривів як одного з індикаторів ефективності діяльності податкових адміністрацій. Наведено методичні підходи до розрахунку податкового розриву за різними групами податків. Розраховано показник податкового розриву для ПДВ в Україні.*

*The article deals with the concept of tax gaps as one of the tax administration efficiency indicators. Were analyzed methodical approaches to the calculation of the tax gap for different groups of taxes. The tax gap for VAT in Ukraine was estimated.*

*Ключові слова: податковий розрив, добровільна сплата податків, валовий податковий розрив, чистий податковий розрив, ПДВ, ефективність адміністрування.*

*Key words: tax gap, tax compliance, gross tax gap, net tax gap, VAT, administration efficiency.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Кожна податкова адміністрація намагається досягти поставлених цілей з наповнення бюджету, але при цьому необхідним є уважне відстеження ефективності процесів адміністрування, через які відбувається наповнення бюджету та ефектів, які спричиняє фіскальна діяльність на економіку. Саме цим і зумовлена практика введення ключових індикаторів результативності (key performance indicators (KPI)) податкових адміністрацій — процес, що активно розвивається останніми десятиліттями. У нерозвинених системах адміністрування сума податкових надходжень може бути єдиним формальним показником результатів діяльності податкових органів. Але у багатьох країнах податкові адміністрації проводять постійну оцінку широкого кола показників діяльності, серед них одним з найбільш складних для розрахунку є так званий податковий розрив (tax gap). Зважаючи на інформативність цього показника щодо ефективності роботи податкових адміністрацій, точна оцінка податкових розривів є актуальною проблемою при оцінці ефективності адміністрування податків та функціонування податкової системи.

#### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Уперше податкові розриви були розраховані у Великобританії для акцизних податків у кінці 1990-х рр. та для ПДВ у 2002 р. Саме тому найбільш ґрунтовно концепція податкових розривів для прямих [1] та непрямих податків [2] була розроблена спеціалістами Служби доходів та митних зборів її величності (HMRC). На особливу увагу заслуговує доповідь Міка Текрея, у якій детально аналізується сутність та методика розрахунку податкових розривів для різних видів податків [3]. Варто також зауважити, що ця концепція активно імплементується Казначейством (U.S. Treasury) та Управлінням внутрішніх доходів (IRS) США. Так, спеціалісти IRS визначають основні принципи та компоненти ефективної стратегії скорочення податкових розривів [4]. Деніел Мітчел указує на те, що для США характерні невисокі значення податкових розривів, а ключ до їх скорочення лежить у площині зниження ставок податків та ефективних податкових реформ [5].

Необхідно зазначити, що у вітчизняній академічній науці та практиці адміністрування державних доходів не приділяється достатньої уваги концепції податкових розривів. З іншого боку, концепція податкового розриву має спільні риси з поняттям "податковий потенціал", яким оперує вітчизняна економічна наука. Л.А. Тарангул визначає податковий потенціал у широкому розумінні як обсяг реальних і потенційних ресурсів регіону, які підлягають оподаткуванню, а також можуть бути об'єктом оподаткування при розширенні його податкової бази, а у вузькому — як фактичний обсяг податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які акумулює регіон при використанні своїх ресурсів в умовах чинного податкового законодавства [6]. Очевидно, податковий розрив і податковий потенціал не є тотожними поняттями, оскільки розрив відображає ту суму, яка теоретично може бути зібрана в умовах існуючої структури податкової системи, тоді як поняття потенціалу може передбачати маніпулювання елементами податкової системи з метою максимізації надходжень. З іншого боку, податковий розрив може бути інтерпретований як показник ефективності податкового адміністрування у розрізі окремих податків. Проблеми фіскальної та адміністративної ефективності адміністрування податків відображені у працях В. Андрущенка, В. Вишневського, Т. Єфіменко, Ю. Іванова, А. Крисоватого, І. Луїної, П. Мельника, С. Юрія. Проте концепція податкових розривів у її оригінальному вигляді є для вітчизняної економічної науки новою і потребує детального розгляду.

#### ЦІЛІ СТАТТІ

У цій статті автори ставлять за мету проаналізувати загальноприйняті підходи до визначення і розрахунку податкового розриву з різних груп податків, застосувати наявні методики до практики оподаткування в Україні.

#### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Податковий розрив (tax gap) визначається як різниця між сумою податків, які теоретично повинні бути сплачені, та сумою податків, що є фактично сплаченими. Дане визна-

чення впливає з основної мети застосування концепції податкових розривів — оцінювання основних загроз для податкової бази.

Потенційно можливий теоретичний обсяг сплати податків розраховується, виходячи з рівня економічної активності, та містить припущення, що всі платники виконують свої зобов'язання у відповідності до букви та духу закону<sup>1</sup>. Значна частина цього теоретично можливого обсягу сплати податків складається із сум, які є добровільно сплаченими платниками. Різниця між теоретично можливим обсягом сплати податків та сумою, сплаченою платниками добровільно, являє собою валовий податковий розрив (gross tax gap) і дозволяє кількісно виміряти обсяг недотримання податкового законодавства внаслідок ухилення усіх видів.

Таким чином, валовий податковий розрив містить ухилення від сплати податків і так зване загальне недотримання податкового законодавства. Загальне недотримання податкового законодавства являє собою різницю між сумою податків, які мають бути сплачені відповідно до букви закону, та сумою, яка сплачена платниками добровільно. Відповідно, воно містить помилки при виконанні податкових зобов'язань (як з боку платника, та і з боку податкових органів), несвоєчасні повідомлення про сплату та несплату податкових зобов'язань. З іншого боку, валовий податковий розрив не включає вартість податкового планування на рівні економіки, а також суми допомог та знижок (пільг), що надаються національним урядом.

Певна частина цього валового податкового розриву буде відшкодовуватися за рахунок діяльності, спрямованої на боротьбу з ухиленням від сплати податків. Відповідно, чистий податковий розрив (net tax gap) — це сума валового податкового розриву за мінусом сум, стягнутих за результатами контрольно-наглядової діяльності відповідних органів.

Виходячи з технічних особливостей визначення податкових розривів, варто зауважити, що необхідно брати до уваги питання термінів настання податкових зобов'язань і здійснення фактичної сплати податків. Справа в тому, що зобов'язання, які виникають у конкретному податковому році, іноді з технічних причин виплачуються дещо пізніше. Відповідно до наведеного вище визначення податкового розриву, такі несвоєчасно сплачені суми автоматично збільшують податковий розрив поточного податкового року. Проте суми зобов'язань, сплачених із запізненням, включаються до суми добровільного сплачених податкових зобов'язань наступного податкового року, тому в довгостроковому періоді таким чином здійснюється балансування податкових розривів<sup>2</sup>.

Таким чином, чистий податковий розрив можна визначити також як валовий податковий розрив (включаючи податкові платежі, здійснені несвоєчасно) за мінусом суми податків, яка була зібрана у результаті діяльності, спрямованої на дотримання податкового законодавства, та добровільної сплати податків у попередніх податкових періодах [1]. Більш детальне розуміння концепції податкових розривів дає рисунок 1.

Ідентифікація податкових розривів є важливою сферою податкових інтересів, особливо у світлі викликів політики дефіциту державного бюджету. Розуміння компонентів податкового розриву є важливою частиною стратегії розвитку національної економіки, особливо якщо податкові органи мають уявлення про те, як їх діяльність впливає на ці компоненти.

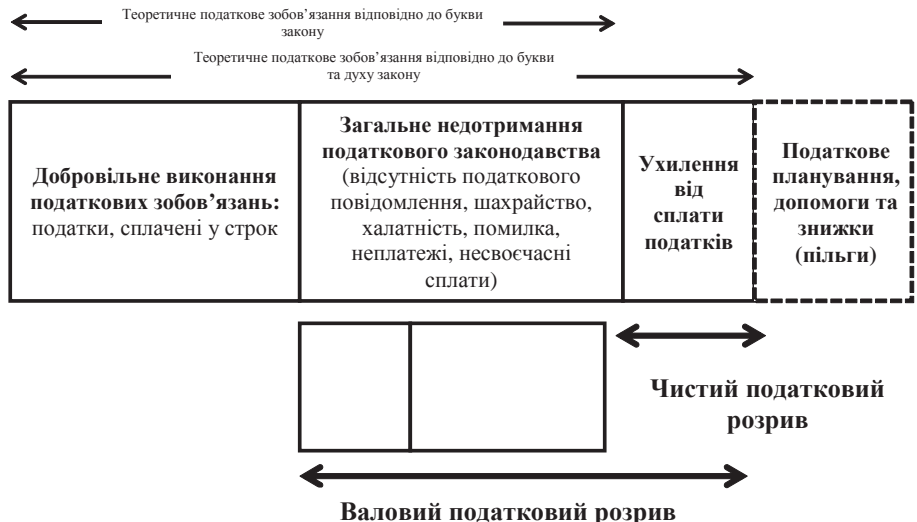


Рис. 1. Умовна структура податкового розриву

Джерело: [1].

На сьогодні виділяють три основні техніки вимірювання податкових розривів, які використовуються для різних видів податків:

- 1) метод "зверху вниз" ("top down approach") — для непрямих податків;
- 2) метод "знизу вгору" ("bottom up approach") — для прямих податків;
- 3) експертні оцінки.

В основу методу "зверху вниз" покладено використання даних незалежних джерел про споживання. У межах цього методу податковий розрив за кожним податком обчислюється шляхом вирахування сум сплачених податків з оцінки загального податкового зобов'язання. При цьому загальне податкове зобов'язання оцінюється, виходячи з даних джерел про споживання, які є незалежними від органів, що здійснюють адміністрування державних доходів. Основною перевагою даного підходу є те, що його застосування передбачає включення до розрахунку всіх потенційних компонентів податкового розриву, хоча їх ідентифікація є доволі складною справою на практиці.

Проте застосування методу "зверху вниз" для оцінювання податкових розривів з прямих податків є неможливим, оскільки незалежні джерела статистичної інформації стосовно доходів і майна не є настільки всеосяжними та докладними, щоб дозволити здійснити більш-менш надійну оцінку потенційного податкового зобов'язання. Тому для оцінки податкових розривів з прямих податків застосовується метод "знизу вгору". Компоненти податкових розривів з прямих податків оцінюються окремо для різних груп клієнтів і типів недотримання податкового законодавства з використанням внутрішніх джерел даних. Для оцінки компонентів податкових розривів з прямих податків застосовуються такі основні методи:

- метод випадкових запитів — використовуються результати з випадкових вибірок податкових декларацій;
  - метод реєстрації ризиків — аналіз експертних оцінок потенційних збитків унаслідок ідентифікованого ухилення від оподаткування та податкових ризиків великого бізнесу;
  - метод зіставлення даних — зіставлення даних з різних джерел з метою виявлення незаявлених доходів або активів.
- Метод експертних оцінок є найбільш суб'єктивним з тих, що розглядаються; як правило, він застосовується тоді, коли не існує надійних джерел інформації стосовно податкових розривів. Цей метод дозволяє сформулювати цілісну

<sup>1</sup> Виконання податкових зобов'язань відповідно до букви закону передбачає розрахунок та сплату зобов'язань згідно з нормами податкового законодавства, тоді як дух закону передбачає свідомі дії платника податків, які спрямовані на запобігання ухилення від оподаткування у випадку суперечностей чинного законодавства.

<sup>2</sup> З іншого боку, заборгованість може виникати і з боку держави. Заборгованість із відшкодування ПДВ фактично збільшує суму податкових надходжень, а тому має бути врахована при розрахунках.

картину податкових розривів, ураховуючи у тому числі думку стосовно податкових розривів у відсотках до загальної суми податкових надходжень [3].

Таким чином, оцінювання податкових розривів є комплексною проблемою, вирішення якої поєднує в собі набір різноманітних методик, які значно варіюють залежно від типу податків, що розглядаються. З огляду на це, доцільно розглянути усталену практику оцінювання податкових розривів у розрізі конкретних податків.

Оцінювання податкового розриву з ПДВ.

Оцінка податкового розриву з ПДВ, який є одним із основних бюджетоутворюючих податків, має принципове значення як для розвинених економік, так і для економік, що розвиваються. Податковий розрив з ПДВ оцінюється на основі моделі теоретичних податкових зобов'язань з ПДВ (The VAT Theoretical Tax Liability (VTTL)) та методу "зверху вниз".

Мета цього підходу полягає в тому, щоб оцінити загальний обсяг витрат ПДВ у поточному податковому році шляхом порівняння чистого теоретичного зобов'язання з фактичними податковими надходженнями з ПДВ. Умовно податковий розрив з ПДВ можна формалізувати за допомогою формули:

$$VATGAP = NETVTTL - VATREC \quad (1),$$

де  $VATGAP$  — податковий розрив з ПДВ;  $NETVTTL$  — чисте теоретичне податкове зобов'язання з ПДВ;  $VATREC$  — фактичні надходження ПДВ в аналізованому періоді.

Оцінювання податкового розриву з ПДВ за допомогою методу "зверху вниз" охоплює п'ять основних етапів:

- 1) оцінка загальної суми витрат у національній економіці, які теоретично підлягають оподаткуванню ПДВ;
- 2) визначення валового теоретичного податкового зобов'язання з ПДВ шляхом застосування до витрат, які підлягають оподаткуванню, ставок відповідно до розбивки товарної структури таких витрат;
- 3) віднімання всіх законних відшкодувань (відрахувань), які надаються у межах схем та програм податкових пільг з метою визначення чистого теоретичного податкового зобов'язання з ПДВ ( $NETVTTL$ );

4) віднімання фактичних надходжень ПДВ від чистого теоретичного податкового зобов'язання з ПДВ;

5) залишковий елемент є сукупним податковим розривом з ПДВ та вважається таким, що містить втрати податкових надходжень з будь-яких причин.

У відсотках податковий розрив з ПДВ визначається шляхом ділення абсолютного значення податкового розриву з ПДВ на чисте теоретичне податкове зобов'язання:

$$VATGAP(\%) = \frac{VATGAP}{NETVTTL} \times 100\% \quad (2).$$

Виходячи з перманентної мінливості економічного середовища, методики розрахунку податкових розривів з ПДВ мають регулярно переглядатися, щоб дотримувався принцип максимальної достовірності оцінювання.

Оцінювання податкових розривів з акцизних податків.

Оцінка податкових розривів з акцизних податків здійснюється з використанням техніки "зверху-вниз". Спочатку здійснюється оцінювання загального обсягу споживання, від якого потім віднімається законне споживання; залишок являє собою обсяг незаконного ринку підакцизних товарів:

$$Q_{IL} = Q_T - Q_L \quad (3),$$

де  $Q_{IL}$  — обсяг незаконного споживання,  $Q_T$  — загальний обсяг споживання,  $Q_L$  — обсяг законного споживання.

Дана рівність дозволяє оцінити обсяг товарів, які поставляються на тіньовий ринок підакцизних товарів країни. Цю величину можна також відобразити у вигляді частки загального обсягу споживання, що здійснюється через тіньовий ринок:

$$IMS = \frac{Q_{IL}}{Q_T} \times 100\% \quad (4),$$

де  $IMS$  (Illicit Market Share) — частка тіньового ринку підакцизних товарів у загальному споживанні.

Податковий розрив, пов'язаний з функціонуванням тіньового ринку, оцінюється шляхом зіставлення інформації стосовно обсягу незаконного споживання, даних про ціни та ставки акцизів та ПДВ.

Загальний обсяг споживання можна формалізувати у вигляді виразу:

$$Q_T = Q_{IC} - Q_{CBS} \quad (5),$$

де  $Q_{IC}$  — споживання підакцизних товарів всередині країни;  $Q_{CBS}$  — обсяги транскордонної купівлі підакцизних товарів.

Варто зазначити, що для різних видів підакцизних товарів оцінювання незаконного споживання та монетизація втрат бюджету здійснюються виходячи зі специфіки таких товарів. Розглянемо методику розрахунку податкових розривів на прикладі алкогольних напоїв.

Споживання спиртних напоїв всередині країни можна формалізувати за допомогою виразу:

$$Q_{IC} = \frac{AC_H}{AN_{APH}} \times AP \times UF \quad (6),$$

де  $AC_H$  — середнє споживання спиртних напоїв домогосподарством;  $AN_{APH}$  — середня кількість дорослого населення в домогосподарстві;  $AP$  — чисельність дорослого населення у країні;  $UF$  — підвищуючий фактор.

Як правило, точно оцінити споживання спиртних напоїв складно, тому для коригування даних розраховується підвищуючий фактор, зміст методики розрахунку якого зводиться до порівняння даних про споживання у періоді, що аналізується, з даними базового періоду, у якому, як вважається, обсяг незаконного споживання був найменшим.

Другим елементом загального обсягу споживання є обсяги транскордонної купівлі спиртних напоїв та купівлі у магазинах безмитної торгівлі (duty free).

У Великобританії оцінка споживання товарів, придбаних на транскордонних територіях, базується на основі статистики Міжнародного огляду пасажирів (International Passenger Survey). У межах даного огляду оцінюється обсяг споживання спиртних напоїв на середнього дорослого пасажиря, окремо для морського та повітряного транспорту. Оцінка обсягів споживання спиртних, придбаного в магазинах безмитної торгівлі, оцінюється аналогічно.

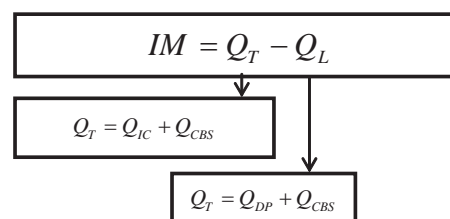
Оскільки до цих даних не входить обсяг спиртного, проданого на борту пасажирського транспорту, відповідні комерційні дані необхідно внести до загального обсягу транскордонної і безмитної торгівлі спиртним з метою забезпечення цілісності охоплення споживання.

Таким чином, обсяги транскордонних закупівель можна формалізувати у вигляді формули:

$$Q_{CBS} = GBO + GBOF + DF \quad (7),$$

де  $GBO$  — спиртні напої, придбані за кордоном,  $GBOF$  — спиртні напої, придбані на бортах пасажирського транспорту;  $DF$  — спиртні напої, придбані у зонах безмитної торгівлі.

Виходячи з наведеної деталізації основних елементів, тіньовий ринок спиртних напоїв можна формалізувати так:





де  $Q_{DP}$  — обсяг споживання спиртного, з якого у повному обсязі сплачені всі податки.

Монетизація втрат, що мають місце внаслідок функціонування тіньового ринку спиртного, здійснюється з урахуванням даних стосовно частки тіньового ринку, рівня цін та ставок ПДВ та мита. Умовно втрати можна оцінити за формулою:

$$FL = Q_{IL} \times (SD + (APS \times VAT)) \quad (8),$$

де  $FL$  — фінансові втрати,  $SD$  — суми мита, які підлягають до сплати,  $APS$  — середня ціна спиртних напоїв,  $VAT$  — фракція ПДВ<sup>3</sup>.

Оцінювання податкових розривів з прямих податків (податок з доходу фізичних осіб, податки на заробітну плату, податок на прибуток).

Оцінювання податкових розривів з прямих податків має власну принципову специфіку. На відміну від непрямих податків, механізм адміністрування яких дозволяє використовувати при розрахунках макростатистику, специфіка прямих податків полягає в тому, що більшість даних, які необхідні для оцінки податкових розривів, являють собою конфіденційну бізнес-інформацію.

Саме тому для оцінювання податкових розривів з прямих податків використовується метод "знизу вгору", зміст якого полягає у використанні відомчих джерел інформації, таких як обстеження, адміністративні та оперативні дані. Цей метод є менш точним порівняно з методом "зверху вниз", оскільки з самої природи податкових розривів з прямих податків випливає, що більшість з них виникає внаслідок умисних дій.

У практиці оцінювання податкових розривів з прямих податків Сполученого Королівства, яка є базовою для даного дослідження, окремо розглядається методологія оцінки податкових розривів для таких податків:

- податок на доходи фізичних осіб (для осіб, які самостійно заповнюють і подають податкові декларації, та роботодавців, які є податковими агентами);
- податок на приріст капіталу (Capital Gains Tax);
- внески на соціальне страхування (для самозайнятих осіб і податкових агентів);
- податок на прибуток підприємств (окремо оцінюються великі платники податків та середній і малий бізнес).

Доцільно розглянути наявну практику оцінки податкових розривів основних податків та зборів, які адмініструються в Україні, а саме податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток.

Оцінювання податкових розривів з податку на доходи фізичних осіб та соціальних внесків у Великобританії оцінюється в розрізі двох основних груп платників: осіб, які самостійно заповнюють податкову декларацію та податкових агентів.

Для аналізу податкових розривів з прямих податків застосовується методологія "знизу вгору", яка поєднує оцінку заниження податкових зобов'язань та суми неплатежів певної групи платників податків. Сума цих складових становить валовий податковий розрив з прямих податків. Оскільки частина суми, яка входить до валового податкового розриву, все-таки надходить до бюджету внаслідок діяльності, спрямованої на протидію ухиленню від оподаткування, ця частина має відніматися від валового податкового розриву. Залишок являє собою чистий податковий розрив та може бути формалізований у вигляді формули:

$$NETDTGAP = ULIR - YCA + NP \quad (9),$$

де  $NETDTGAP$  — чистий податковий розрив з прямих податків;  $ULIR$  — сума заниження податкових зобов'язань з неправильно заповнених податкових декларацій;  $YCA$  — надходження від діяльності, спрямованої на протидію ухиленню від оподаткування;  $NP$  — несплата податкових зобов'язань.

Для оцінювання податкових розривів з прямих податків використовується метод випадкових запитів. Випадкова вибі-

рка, яка застосовується для оцінки, формується для самозайнятих осіб-платників податку на доходи фізичних осіб із декларацій платників, що були повідомлені про необхідність у поданні податкової декларації. Для податку на прибуток репрезентативна вибірка формується кожного місяця з малих та середніх підприємств, які отримали повідомлення про необхідність у поданні декларації. Починаючи з 2012 р., у Великобританії до вибірки потрапляє кожна 3000-на декларація, тоді як раніше потрапляла кожна 4000-на. Дана вибірка формується систематично, шляхом відбору кожної  $n$ -ї декларації. Інтервал вибірки  $n$  визначається шляхом ділення загального числа поданих податкових декларацій на необхідний розмір вибірки (з округленням до найближчого цілого числа). Кожна з декларацій, які потрапляють до результативної вибірки, підлягають детальній перевірці, яка полягає у повному обстеженні первинної документації та записів.

Водночас розрахунок податкових розривів для великих платників податку на прибуток є більш складною системою та вимагає застосування специфічних підходів, які ґрунтуються на тісній взаємодії платників та податкових органів.

Програма випадкових запитів не може виявити всі некоректні податкові декларації та повний обсяг податкового розриву, особливо там, де незалежна інформація від третіх осіб є недоступною для перевірки даних, наданих платником податку. Це означає, що оцінки податкових розривів, отримані через програму випадкових запитів, з високою ймовірністю будуть заниженими.

Загальне податкове зобов'язання, таким чином, можна визначити як суму задекларованих податків за рік плюс оцінка заниження податкових зобов'язань з некоректних декларацій.

З метою забезпечення вищої якості даних доцільно проводити валідацію репрезентативної вибірки, зосередивши увагу на тих випадках, які мають найбільший вплив на загальний результат. Суми доходу перевіряються, щоб переконатися, що результат запити був оцінений точно. Будь-які неточності мають бути виправлені при розрахунку податкового розриву поточного року.

Для отримання узагальненого показника податкового розриву середній податковий розрив, значення якого отримане відповідно до програми випадкових запитів, множиться на кількість повідомлень про необхідність у поданні податкової декларації (за винятком осіб, які входять до складу партнерства, оскільки вони будуть внесені до загальної оцінки через декларації партнерств).

У якості практичного застосування викладених методичних підходів авторами було проведено оцінку податкового розриву по ПДВ. Для цього було використано вітчизняну статистику з надходження податків, податкових пільг та споживання. При цьому запропонований підхід базується на таких припущеннях: з основної частини споживання в Україні ПДВ сплачується за ставкою 20 %; суми податку, що недоотримав бюджет внаслідок оподаткування споживання за зниженою ставкою або звільнення від оподаткування, відображені у даних щодо податкових пільг з ПДВ; загальне споживання в економіці складається зі споживання домогосподарств, кінцевих споживчих витрат сектора загального державного управління, кінцевих споживчих витрат некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства, при цьому дві останні категорії споживання коригуються на оплату праці, оскільки ці витрати будуть також відображені у кінцевому споживанні населення. До бази формування ПДВ включаються також витрати уряду капітального характеру. Іншим моментом, вартим уваги, є те, що фактичні надходження по ПДВ при розрахунках повинні коригуватися на прострочену заборгованість з відшкодування, оскільки юридично ці кошти не можуть вважатися такими, що надійшли до бюджету. У формалізованому вигляді запропонований підхід, що базується на системі вітчизняної статистики, можна представити так:

$$VATGAP = ((C_h + (C_g - W_g) + (C_{nco} - W_{nco}) + K_g) / 6 - B_{vat}) - (VAT - D_{vat}) \quad (10),$$

де  $C_b$  — кінцеві споживчі витрати домашніх господарств;

<sup>3</sup> Фракція ПДВ — це частина ПДВ у роздрібній ціні реалізації.

$K_g$  — придбання основного капіталу і створення резервів урядом;  $C_g$  — кінцеві споживчі витрати сектора загального державного управління;  $W^g$  — оплата праці працівників бюджетних установ;  $W_{нсо}$  — оплата праці працівників некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства;  $C_{нсо}$  — кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства;  $B_{нсо}$  — сума пільг з ПДВ;  $VAT$  — ПДВ надходження;  $D_{нсо}$  — заборгованість із відшкодування ПДВ. Результати розрахунків за запропонованою методикою подано в таблиці 1.

Розраховані показники податкового розриву вказують на два моменти: обсяги податкового розриву з ПДВ у деяких роках сягали дуже великих розмірів, наприклад, у Великобританії аналогічний показник становить 9—13%; у 2011 році фактичні надходження з ПДВ максимально наблизилися до теоретичних.

Варто наголосити, що проведені розрахунки податкового розриву з ПДВ не можна визнати такими, які претендують на високий рівень точності. Основними проблемами, які деструктивно впливають на якість розрахунків, є: 1) відсутність деталізованої інформації стосовно відшкодування ПДВ (особливо у частині заборгованості з відшкодування); 2) наявність практики взаємозаліків відшкодування ПДВ та прямих податків (легітимні суми бюджетних відшкодувань ПДВ можуть бути трансформовані в авансові платежі з податку на прибуток підприємств навіть у випадку збиткової діяльності юридичної особи); 3) відсутність достовірної інформації стосовно зовнішньоторгівельних операцій у зв'язку з маніпулюваннями цінами та обсягами зовнішньої торгівлі, що ускладнює оцінювання споживання імпорту в національній економіці.

З іншого боку, для розрахунку податкових розривів з акцизних та прямих податків необхідна спеціалізована статистична інформація, у т. ч. конфіденційні дані стосовно господарської діяльності економічних агентів. Така інформація доступна лише органам, які здійснюють адміністрування державних доходів, тому у межах даного дослідження немає технічної можливості розглянути відповідні податкові розриви.

### ВИСНОВКИ

Проаналізовані методики свідчать, що розрахунок податкових розривів має досить потужну методологічну базу, але і потребує значних зусиль з боку податкової адміністрації для організації необхідних інформаційних систем. Аналіз податкового розриву з ПДВ свідчить про значні обсяги податкових втрат, винятком є 2011-й рік, у якому надходження з ПДВ різко зросли. Причини можуть полягати в активній боротьбі податкової адміністрації з ухиленням від сплати ПДВ або маніпуляціях з відшкодуванням податку. Більш точний розрахунок даного показника і виявлення причин його різкої зміни потребує більш детальної інформації, проте введення показника податкового розриву в аналітичну діяльність податкових органів в Україні є нагальною потребою, оскільки це надає можливість детально аналізувати діяльність податкової адміністрації.

#### Література:

1. Estimation of tax gap for direct taxes [Електронний ресурс] // HMRC Working papers. — KAI Analysis 8 — Compliance Strategy. — 01/04/05. — Режим доступу: <http://www.hmrc.gov.uk/research/direct-tax-gaps.pdf>
2. Methodological annex for measuring tax gaps 2011—2012 [Електронний ресурс] // Her Majesty's Revenue and

Таблиця 1. Дані для розрахунку податкового розриву з ПДВ для періоду 2007—2011 рр. (млн грн)\*

Роки	2007	2008	2009	2010	2011
Оплата праці працівників бюджетних установ	43 722,40	72 969,82	79 040,82	92 308,39	100 962,16
ПДВ надходження	59 382,81	92 082,62	84 596,66	86 315,92	130 093,75
Сума пільг з ПДВ	15 969,49	20 593,91	25 516,94	34 039,63	41 285,48
Заборгованість із відшкодування ПДВ	8 585,58	12 786,45	21 812,05	11 113,99	4 597,75
Кінцеві споживчі витрати домашніх господарств	423 174	582 482	581 733	686 082	865 860
Кінцеві споживчі витрати сектора загального державного управління	128 962	169 163	184 014	219 926	237 432
Кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства	6 445	7 257	7 079	8 222	9 716
Придбання основного капіталу і створення резервів урядом	18 875,39	23 384	11 528,88	15 413,03	20 618,26
Теоретичний ПДВ	72 986,17	97 625,45	92 035,40	105 516,14	130 825,20
Абсолютний Розрив	22 188,95	18 329,28	29 250,79	30 314,22	5 329,19
Відносний розрив (відношення абсолютного розриву до теоретичного ПДВ)	30,40%	18,78%	31,78%	28,73%	4,07%

\* Складено авторами за даними Держстату України та Державної податкової служби України.

Customs. — Режим доступу: <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps.htm#1>

3. Mick Thackray. The UK Tax Gap [Електронний ресурс] // Third IMF-Japan High-Level Tax Conference For Asian and Pacific Countries "Emerging Tax Issues in Asia and the Pacific", Tokyo, Japan. — January 31-February 3, 2012. — Режим доступу: <http://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2012/asiatax/pdf/thackray.pdf>

4. A Comprehensive Strategy for Reducing the Tax Gap [Електронний ресурс] // U.S. Department of the Treasury, Office of Tax Policy. — September 26, 2006. — Режим доступу: [http://www.irs.gov/pub/irs-news/comprehensive\\_strategy.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-news/comprehensive_strategy.pdf)

5. Daniel Mitchell. The Tax Gap Mirage [Електронний ресурс] // Tax & Budget Bulletin — № 44. — March 2007. — Режим доступу: [http://www.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/pdf/tbb\\_0306-44.pdf](http://www.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/pdf/tbb_0306-44.pdf)

6. Тарангул Л.А. Податкова політика та економічний розвиток регіонів: теорія, методологія, практика: Автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.04.01 / НАН України, Ін-т екон. прогнозування. — К., 2003. — 32 с.

#### References:

1. Estimation of tax gap for direct taxes [Elektronni resurs] // HMRC Working papers. — KAI Analysis 8 — Compliance Strategy. — 01/04/05. — Rezhim dostupu: <http://www.hmrc.gov.uk/research/direct-tax-gaps.pdf>
  2. Methodological annex for measuring tax gaps 2011—2012 [Elektronni resurs] // Her Majesty's Revenue and Customs. — Rezhim dostupu: <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps.htm#1>
  3. Mick Thackray. The UK Tax Gap [Elektronni resurs] // Third IMF-Japan High-Level Tax Conference For Asian and Pacific Countries "Emerging Tax Issues in Asia and the Pacific", Tokyo, Japan. — January 31-February 3, 2012. — Rezhim dostupu: <http://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2012/asiatax/pdf/thackray.pdf>
  4. A Comprehensive Strategy for Reducing the Tax Gap [Elektronni resurs] // U.S. Department of the Treasury, Office of Tax Policy. — September 26, 2006. — Rezhim dostupu: [http://www.irs.gov/pub/irs-news/comprehensive\\_strategy.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-news/comprehensive_strategy.pdf)
  5. Daniel Mitchell. The Tax Gap Mirage [Elektronni resurs] // Tax & Budget Bulletin — № 44. — March 2007. — Rezhim dostupu: [http://www.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/pdf/tbb\\_0306-44.pdf](http://www.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/pdf/tbb_0306-44.pdf)
  6. Tarangul L.L. Podatkova politika ta ekonomichnii rozvitok regioniv: teoriya, metodologiya, praktika: Avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk: 08.04.01 / NAN Ukraini, In-t ekon. prognouzuvannya. — K., 2003. — 32 s.
- Стаття надійшла до редакції 29.04.2013 р.