

І. О. Луніна,
 д. е. н., професор,
 завідувач відділу державних фінансів,
 ДУ "Інститут економіки та прогнозування НАН України", м. Київ
 О. С. Білоусова,
 к. е. н., старший науковий співробітник відділу державних фінансів,
 ДУ "Інститут економіки та прогнозування НАН України", м. Київ

ОЦІНКА ВТРАТИ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ ВІД ПДВ

I. Lunina,
 Doctor of Economics, Professor, Head Department of public Finance,
 Institute of Economics and Forecasting of NAS Ukraine, Kyiv
 O. Bilousova,
 PhD, Researcher Department of public Finance, Institute of Economics and Forecasting of NAS Ukraine, Kyiv

EVALUATION OF BUDGET REVENUES LOSSES FROM VAT

У статті досліджено інструментарій оцінки втрати податкових надходжень до бюджету від ПДВ. Узга- гально фіскальні ризики зловживань та мінімізації підприємствами податкових зобов'язань з ПДВ. Уточ- нено коло суб'єктів, які ухиляються від сплати ПДВ, зокрема в рамках тіньової економіки. Проаналізова- но кількісні показники тіньової економіки у країнах ЄС та Україні у період 2010—2015 рр. Наведено ре- зультати міжнародних досліджень щодо визначення сум недоотриманих доходів від ПДВ. Вперше для України проведено розрахунки показників податкових розривів з ПДВ, що базуються на міжнародних підходах, а також здійснено їх порівняння з відповідними показниками країн ЄС. Запропоновано мето- дологічний підхід до оцінки обсягів потенційних надходжень ПДВ на рівні окремих підприємств, засто- сування якого надає можливість підвищити результативність адміністрування ПДВ, інших податків та ефективність податкової системи в цілому.

The article examines tools for estimation of VAT revenues losses to the budget. The fiscal risks of tax evasion and VAT liabilities minimization by enterprises were summarized. The range of entities, which are VAT payments evaded was specified, in particular at the level of the shadow economy. Quantitative indicators of the shadow economy in the EU countries and Ukraine for the period 2010-2015 were analyzed. The results of international studies of the amount of lost income from VAT estimation were presented. Estimation for VAT breaks based on international approaches was made for the first time for Ukraine and was compared with the corresponding indicators of the EU countries. A methodological approach for the accession of the volume of potential VAT revenues of individual enterprises were proposed, which could increase the effectiveness of VAT, administration of other taxes and the effectiveness of the whole tax system.

Ключові слова: податок на додану вартість, бюджетні надходження від ПДВ, потенційні доходи від ПДВ, податковий розрив, ухилення від ПДВ, тіньова економіка.

Key words: value-added tax, budget revenues from VAT, potential VAT liabilities, tax gap, VAT fraud, tax avoidance, the shadow economy.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Дослідження підходів до оцінки втрати доходів бю- джету внаслідок особливостей податкового законодав- ства (зокрема наявності податкових пільг), ухилення підприємств від сплати ПДВ, існування тіньової еко- номіки є актуальними для багатьох країн, які застосо- вують цей податок. Проте існує значна різниця між пове- дінкою суб'єктів господарювання та масштабами ухи- лення, обсягами втрат бюджету, регіональною та галу- зовою розгалуженістю "податкових каруселей", що обу-

мовлено, зокрема, наявністю та інтенсивністю коруп- ційної складової економічної діяльності. Запропонова- ний у статті інструментарій оцінки втрат надходжень до бюджету від ПДВ має науковий та практичний інтерес.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ПУБЛІКАЦІЙ

В останні роки в Україні широко обговорюються питання реформування податкової системи та створен- ня ефективних механізмів податкового адмініструван- ня, такими авторами, як: Ю. Іванов [1], М. Кін та С. Сміт

[2], І. Луїна [3], Т. Мін Лі [4], А. Соколовська [5], К. Швабій [6] та інші [7–8].

ЦІЛІ ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою статті є дослідження інструментарію оцінки втрати податкових надходжень до бюджету від ПДВ, здійснення оцінок податкового розриву з ПДВ для України на макrorівні та їх порівняння з відповідними показниками країн ЄС, розробка методологічного підходу до оцінки обсягів потенційних надходжень ПДВ на рівні окремих підприємств.

ОСНОВНІ РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Як відомо, основним податком, що забезпечує близько 43–50% податкових надходжень Державного бюджету України та 35–39% таких надходжень до Зведеного бюджету, є податок на додану вартість. У останні роки його надходження перевищують 8% ВВП, що відповідає показникам інших постсоціалістичних країн та розвинених країн Європи. Стягнення податку на кожній стадії реалізації продукції (як різниці між належним до сплати і вже сплаченим при придбанні товарів та послуг податком) забезпечує регулярність та стійкість бюджетних надходжень. Податок на додану вартість завдяки важливим позитивним рисам (загальний характер, регулярність надходження доходів до бюджету, нейтральність щодо заощаджень, інвестицій та умов ринкової конкуренції) став в останні десятиріччя найважливішим елементом податкових систем різних країн.

Існують три альтернативних методи розрахунку зобов'язань підприємств по ПДВ [4].

Перший — метод додавання (адитивний метод), згідно з яким величина податку може бути розрахована як добуток ставки податку на суму створеної підприємством доданої вартості.

Другий — метод вирахування, відповідно до якого величину податку можна розрахувати як добуток ставки податку на різницю між вартістю реалізованої продукції та вартістю придбаної сировини, товарів та послуг.

Третій — метод відшкодування (заліково-фактурний, непрямий метод). За методом відшкодування ПДВ, що сплачується підприємством, є різницею між сумою податку у загальній вартості реалізованої підприємством продукції та сумою податку, що була ним сплачена за придбані товари (послуги). Отже, підприємства фактично вносять до бюджету податок на ту частину вартості, яка створена на даному підприємстві (вартість, що додана до вартості використаної сировини й матеріалів) і мають право на відшкодування (повернення) податку, сплаченого ними при купівлі сировини й матеріалів.

Метод відшкодування застосовується в країнах ЄС та Україні, що пов'язано із такою його важливою перевагою як необхідність підтвердження рахунком-фактурою (в Україні — податковою накладною) кожної операції щодо придбання товарів (робіт, послуг) або їх реалізації із зазначенням сум ПДВ. За відсутності змови між підприємствами документальне підтвердження ПДВ у вартості товарів, робіт (послуг) слугує вбудованим механізмом протидії ухиленню від сплати податку. Проведення документальних перехресних перевірок дозволяє покращити систему контролю за нарахуванням та сплатою ПДВ.

Між тим, хоча ПДВ є податком на споживання і тому податкове навантаження в повному обсязі несуть кінцеві споживачі продукції, існують ризики зловживань та мінімізації податкових зобов'язань з ПДВ суб'єктами господарювання, зокрема, у наслідок [2; 9; 10]:

- заниження вартості реалізованої продукції порівняно із ринковими цінами, що означає заниження бази оподаткування та відповідних зобов'язань по ПДВ;
- завищення суми ПДВ у вартості придбаних товарів (робіт, послуг), тобто податкового кредиту у наслідок

застосування підроблених рахунків-фактур (податкових накладних) або відсутності фактичної діяльності;

— декларування власних споживчих витрат як витрат господарської діяльності;

— невиконання податкових зобов'язань щодо сплати ввізного ПДВ, зокрема при реімпорті товарів;

— створення короткоживучих фірм, що надають послуги материнській компанії для збільшення її податкового кредиту та ліквідуються до сплати податків або проведення податкових перевірок.

Високі ризики втрати бюджетних надходжень досить часто пов'язані із випадками надання податкових пільг та здійснення експортних операцій, коли податковий кредит (вхідний ПДВ) перевищує податкові зобов'язання підприємства.

Окрім зазначених вище операцій, що найчастіше здійснюються за змовою суб'єктів господарювання, ухилення від сплати ПДВ може бути наслідком реєстрації підприємствами не усіх операцій по реалізації товарів (послуг), тобто існування тіншової економіки.

Поняття тіншової економіки фактично є таким, що широко використовується на практиці, але потребує певних пояснень. За методологією Системи національних рахунків, що була схвалена в ООН, МВФ, ОЕСР, СНД у 1993 р., наводиться визначення підпільного (прихованого) виробництва (п. 6.34 СНР), що здійснюється з метою уникнути:

— сплати податків від доходу, доданої вартості та інших податків, соціальних внесків;

— необхідності дотримуватися певних правових стандартів ринку праці (мінімальна заробітна плата, максимальна тривалість робочого часу, стандарти безпеки) та певних адміністративних обов'язків [11].

При проведенні прихованих операцій їх учасники (принаймні пасивно) усвідомлюють, що розкриття таких операцій означатиме податкові або інші правові наслідки [12]. Такого ж підходу дотримуються експерти Європейської Комісії при визначенні понять тінвова та незаконна економіка [13].

За методологією Державного комітету статистики України тінвова економіка є частиною економіки, яка безпосередньо не спостерігається. Відповідно до Методологічних положень обчислення обсягів економіки, яка безпосередньо не спостерігається, "до тіншової економіки відноситься діяльність, прихована від органів державної влади з метою ухилення від сплати податків, внесків на соціальне забезпечення, від додержання стандартів з мінімального розміру заробітної плати, максимальної тривалості робочого дня, стандартів безпеки та санітарних норм, від окремих адміністративних процедур таких, як заповнення статистичної звітності й інших адміністративних форм" [14, с. 5]. При цьому незареєстрована діяльність, тобто "види виробничої діяльності, які звичайно є дозволенними, але ... здійснюються виробниками, що не мають на це дозволів", відноситься до протизаконного виробництва. Відповідно до статті 58 Господарського кодексу України суб'єкт господарювання підлягає державній реєстрації як юридична особа чи фізична особа-підприємець у порядку, визначеному законом [15].

Отже, ухилення від сплати податків може відбуватися у рамках тіншової економіки та незареєстрованої (прихованої від органів державної влади) діяльності шляхом зменшення податкових зобов'язань, недекларування доходів від законного виробництва та доходів, що отримано в результаті готівкових або бартерних операцій, незаконного відшкодування ПДВ із бюджету тощо. Суб'єктами ухилення від сплати ПДВ є суб'єкти господарської діяльності, які:

— повністю або частково працюють за межами податкової системи (в межах готівкових потоків [16]), тому є поширеним у таких видах діяльності, як будівництво, сфера послуг тощо, або

— зареєстровані платниками податків, але приховують угоди, щоб уникнути сплати податків чи зборів

на соціальне забезпечення, або витрат, пов'язаних із захистом прав найманих працівників та споживачів, або — здійснюють господарську діяльність без державної реєстрації.

Проте, як зазначають експерти МВФ, точно визначити таку діяльність досить складно, оскільки тіньова економіка знаходиться в постійному розвитку, пристосовуючись до змін в оподаткуванні та державному регулюванні [17].

У країнах, що розвиваються, тіньова економіка пов'язана з незаконною торгівлею, організованою злочинністю та корупцією [18] ("плата" певним структурам та посадовим особам за ліцензування, отримання дозволів на ведення окремих видів господарської діяльності не забороненої законодавством, уникнення податкового контролю тощо), надмірним податковим та регуляторним навантаженням [19].

У країнах ЄС після відміни національних фіскальних границь спостерігаються зловживання щодо сплати ПДВ при переміщенні товарів у рамках Євросоюзу. Експерти Єврокомісії звертають увагу на випадки ухилення підприємств від сплати ПДВ шляхом [2; 20]:

— проведення готівкових операцій без обліку, переведення безготівкових коштів у готівкові, приховування доходів або завищення собівартості, виплати заробітної плати "у конвертах", наведення у податковій звітності недостовірної інформації, неподання податкової звітності, фальшування первинних документів, участі у безтоварних операціях та ланцюгах постачання з метою ухилення від сплати ПДВ;

— агресивного податкового планування (зловживання технічними особливостями податкової системи та прогалинами у податковому законодавстві, використанні розбіжностей між податковими системами різних країн, виведення коштів та інших активів в офшорні зони). У більшості випадків це стосується операцій, регламентація яких має законодавчі прогалини, неоднозначне (подвійне) трактування.

Ланцюги ухилення від сплати податків у межах Єврозони, що базуються на використанні нульової ставки ПДВ по експортних операціях та відстрочці сплати ПДВ на імпортовані товари, отримали назву "податкові каруселі — карусельне шахрайство" [21].

В Україні у період 2010—2016 рр. — за розрахунками Міністерства економічного розвитку і торгівлі, що здійснюються відповідно до Методичних рекомендацій, затверджених наказом Мінекономіки від 18.02.2009 № 123, — найвищий рівень тіньової економіки спостерігався у 2014—2015 рр. та становив 40—45% від офіційного ВВП порівняно із 34—35% у 2011—2013 рр. [22]. За підсумками 9 місяців 2016 р. він оцінюється у 35% офіційного ВВП. Рівень тіньової економіки в Україні значно перевищує відповідні показники країн Європи, де у 2010—2015 рр. вона не перевищувала 32,6% (Болгарія). У більшості постсоціалістичних країн ЄС рівень тіньової економіки у 2015 р. не перевищував 28%, а у Чеській Республіці та Словаччині становив близько 15% [23].

У рамках тіньової економіки можуть створюватися ланцюги реалізації товарів (послуг) поза системою ПДВ. Так, в Україні у 2007—2013 рр. за висновками українських експертів з метою ухилення від сплати ввізного ПДВ значні потоки імпортованих товарів надходили в Україну по нелегальних каналах, зокрема, шляхом використання фіктивних, транзитних, гуманітарних операцій [24].

У останні десятиріччя проблемі ефективності функціонування системи ПДВ було присвячено ряд робіт західних фахівців. Проведені у різних країнах Європи дослідження доводять, що обсяги зібраного ПДВ є меншими ніж ті, що мають бути сплачені [25].

У міжнародних дослідженнях для визначення сум недоотриманих доходів від ПДВ здійснюються оцінки різниці між доходами, котрі могли б бути зібрані за умови застосування стандартної ставки до всієї потенцій-

ної бази оподаткування, та тими доходами, що фактично збираються [25]. На макrorівні (по економіці у цілому) оцінка потенційних надходжень ПДВ може, зокрема, базуватися на статистичних показниках кінцевого споживання, враховуючі, що ПДВ є податком на споживання, а тому загальний обсяг кінцевого споживання (домашніх господарств, некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства, та сектору загальної державного управління) є потенційною базою оподаткування.

Відхилення фактичних надходжень від потенційних (так званий податковий розрив, *tax gap*) може бути пов'язано із:

— особливостями податкового законодавства, що передбачає надання пільг по ПДВ у формі звільнень від податку певних підприємств (видів економічної діяльності) або застосування пільгових (зменшених) податкових ставок для певних операцій або товарів (законодавчий податковий розрив);

— недоліками податкового адміністрування, що призводять до виникнення податкової заборгованості або використання суб'єктами господарювання різного роду схем ухилення від сплати ПДВ або незаконного отримання бюджетного відшкодування податку (адміністративний податковий розрив).

Різниця між загальною сумою податкового розриву по ПДВ та сумою отриманих підприємством пільг (сумою втрати доходів бюджету від податкових пільг), може слугувати оцінкою втрати бюджетних надходжень, пов'язаних із недоліками податкового адміністрування та ухиленням підприємства від сплати ПДВ.

За оцінками європейських експертів недоотримані доходи від ПДВ (податковий розрив) у середньому по країнах ЄС у 2012—2013 рр. склали близько 15% потенційних доходів (табл. 1). Показники податкового розриву з ПДВ у 2012 р. коливались від 2,9% потенційних доходів у Фінляндії до 42,9% у Румунії. В Україні за нашими оцінками цей показник у 2012 р. становив 39,6%. У 2013 р. за рівнем недоотриманих доходів з ПДВ (49,5%) Україна займала найгіршу позицію порівняно із країнами Євросоюзу, де максимальний показник податкового розриву зменшився до 41,1% (Румунія).

В Україні для коректних оцінок податкового розриву річні показники фактичних бюджетних надходжень ПДВ мають коригуватися з урахуванням законодавчих термінів сплати податку — у січні поточного року сплачується ПДВ за останній місяць попереднього року, тобто з лагом у місяць. Відшкодування ПДВ здійснюється із лагом у 2 місяця.

Для оцінки обсягів потенційних надходжень ПДВ по окремих підприємствах у якості потенційної бази оподаткування може бути використано показник доданої вартості, що створена підприємством. Його розрахунок пропонуємо здійснюватися із застосуванням прямого методу додавання (адитивного методу) як сума заробітної плати (з ЄСВ), валового прибутку, амортизації, податків на виробництво (інших податків і зборів) за мінусом отриманих підприємством субсидій. Обсяг потенційних надходжень є добуток розрахованого показника створеної підприємством доданої вартості на стандарту ставку ПДВ (20%).

Для оцінки реальних обсягів створеної підприємствами доданої вартості доцільно здійснюватися корегування (донарахування) її складових — заробітної плати і відповідно ЄСВ, валового прибутку. Корегування заробітної плати по підприємствам може базуватися на показниках відхилення частки заробітної плати у загальному обсязі реалізованої продукції по підприємству і за відповідним видом економічної діяльності. Скоригована величина валового прибутку є різницею між скоригованим показником доходу від операційної діяльності (доходу від реалізації товарів (робіт, послуг) та собівартістю придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг).

Таблиця 1. Оцінки податкового розриву з ПДВ у країнах ЄС та в Україні

Країни	2012				2013			
	Бюджетні надходження від ПДВ, млрд євро	Потенційні доходи від ПДВ (VTTL), млрд євро	Податковий розрив (VAT Gap), млрд євро	Податковий розрив, % потенційних доходів	Бюджетні надходження від ПДВ, млрд євро	Потенційні доходи від ПДВ (VTTL), млрд євро	Податковий розрив (VAT Gap), млрд євро	Податковий розрив, % потенційних доходів
Австрія	24,563	27,629	3,066	11,1	24,953	28,170	3,217	11,4
Бельгія	26,896	30,272	3,376	11,2	27,226	30,412	3,186	10,5
Болгарія	3,828	4,697	0,869	18,5	3,775	4,560	0,79	17,2
Чеська Республіка	11,377	14,883	3,506	23,6	11,694	15,070	3,375	22,4
Данія	24,296	26,563	2,267	8,5	24,360	26,850	2,489	9,3
Естонія	1,508	1,740	0,232	13,3	1,558	1,873	0,32	16,8
Фінляндія	17,987	18,524	0,537	2,9	18,848	19,660	0,81	4,1
Франція	142,526	157,360	14,834	9,4	144,414	158,510	14,096	8,9
Німеччина	194,034	216,984	22,950	10,6	197,005	221,878	24,873	11,2
Греція	13,712	20,595	6,883	33,4	12,593	19,090	6,497	34,0
Угорщина	9,084	11,963	2,879	24,1	9,073	12,003	2,930	24,4
Ірландія	10,219	11,508	1,289	11,2	10,371	11,596	1,225	10,6
Італія	96,170	141,332	45,162	32,0	93,921	141,437	47,52	33,6
Латвія	1,583	2,391	0,808	33,8	1,693	2,414	0,72	29,9
Литва	2,521	3,971	1,450	36,5	2,611	4,192	1,580	37,7
Люксембург	3,093	3,269	0,176	5,4	3,485	3,672	0,19	5,1
Мальта	536	777	241	31,0	586	796	210	26,4
Нідерланди	41,699	43,598	1,899	4,4	42,424	44,276	1,852	4,2
Польща	27,783	37,175	9,391	25,3	27,780	37,911	10,131	26,7
Португалія	13,995	15,330	1,335	8,7	13,710	15,068	1,358	9,0
Румунія	11,212	19,634	8,422	42,9	11,913	20,209	8,296	41,1
Словаччина	4,328	7,054	2,726	38,6	4,696	7,209	2,513	34,9
Словенія	2,889	3,180	0,291	9,2	3,045	3,232	0,19	5,8
Іспанія	56,652	68,262	11,610	17,0	61,350	73,444	12,094	16,5
Швеція	37,834	39,762	1,928	4,8	39,091	40,867	1,776	4,3
Велика Британія	142,943	159,695	16,752	10,5	141,668	157,099	15,431	9,8
Всього ЄС-26	923,269	1088,147	164,879	15,2	933,843	1 101,50	167,654	15,2
Україна	13,517	22,369	8,852	39,6	12,087	23,921	11,834	49,5

Джерело: [26, с.17], Україна — розрахунки авторів за даними [27].

Скорегований дохід від операційної діяльності, окрім сум скоригованої заробітної плати та ЄСВ має включати також суму донарахованого (додаткового) доходу від реалізації, що може визначатися виходячи із показників відхилення частки нарахованого ПДВ у загальному обсязі постачання товарів та послуг по підприємству і за відповідним видом економічної діяльності.

Щорічну звітність щодо втрат бюджету у наслідок порушення законодавства з ПДВ готують у Великій Британії. В різних країнах боротьба із ухиленням від сплати ПДВ є певним компромісом між мінімізацією ризику і скороченням адміністративних витрат. У багатьох розвинених країнах стягнення ПДВ характеризується низькими витратами на адміністрування (0,5—1% надходжень ПДВ). Наприклад, у Фінляндії такі витрати складають 0,6% відповідних податкових надходжень, порівняно з 0,7% по податку на дохід та більше 2% по податку на нерухомість, спадщину та подарунки [28].

Податкові системи, що використовуються у практиці різних країн, є певним компромісом між порушеннями принципів справедливості й нейтральності оподаткування у випадках заборони або обмеження відшкодування податку та можливостями зловживань у випадках "автоматичного відшкодування". У деяких країнах установлено обмеження щодо отримання такого відшкодування у грошовій формі. Для недопущення зловживань у разі бюджетного відшкодування позитивної різниці між кредитом і зобов'язаннями по ПДВ використовується перенесення цієї різниці на майбутні податкові періоди (із корегуванням на індекс інфляції), а також існує вимога (для отримання відшкодування цієї різниці з бюджету) щодо відсутності у підприємства заборгованості по інших податках і митних зборах.

Підвищення ефективності системи стягнення ПДВ потребує ведення органами податкової служби внутрішнього обліку показників фінансово-господарської діяльності підприємств, що належать до групи ризикових, отримують бюджетне відшкодування ПДВ, мають податкові пільги. Документи податкових органів, що регулюють вибірку підприємств для податкових перевірок, мають бути внутрішніми документами, що мають секретний (закритий) характер, до яких не мають доступу рядові співробітники [29].

Зменшення тіншових оборотів та незаконного відшкодування ПДВ в Україні потребує удосконалення підходів до податкового адміністрування, зокрема шляхом широкої кооперації підрозділів податкової служби, що займаються питаннями стягнення ПДВ та податку на прибуток, а також обміну інформацією між фінансовими відомствами різних країн.

ВИСНОВКИ

1. Ухилення від сплати ПДВ, як складова тіншової економіки, має місце в багатьох країнах, які застосовують цей податок. Проте існує значна різниця між поведінкою суб'єктів господарювання та масштабами ухилення (обсягами втрат бюджету, регіональною та галузевою розгалуженістю "податкових каруселей", що обумовлено, зокрема, наявністю та інтенсивністю корупційної складової економічної діяльності).

2. Результативність боротьби із ухиленням від оподаткування визначається ефективністю функціонування системи стягнення ПДВ та упередження використання "податкових каруселей", застосуванням економічно обгрунтованого інструментарію аналізу податкових та фінансово-економічних показників діяльності суб'єктів господарювання, а також наявністю та дієвістю зов-

нішнього контролю за діяльністю податкових органів усіх рівнів.

3. За нашими оцінками у 2013 р. Україна мала найвищий показник податкового розриву з ПДВ (49,5%) порівняно із країнами Євросоюзу, де він становив від приблизно 4% (у Фінляндії та Нідерландах) до 38—41% (у Литві та Румунії). Високий рівень недоотримання надходжень ПДВ до бюджету України (порівняно із потенційними доходами) пов'язаний як із значними обсягами втрат бюджету від податкових пільг, так і недовіками податкового адміністрування та ухиленням підприємств від сплати ПДВ.

4. Оцінку обсягів ухилення окремих підприємств від сплати ПДВ пропонуємо здійснювати за допомогою методологічного підходу, що полягає у пряму розрахунку ПДВ за адитивним методом, виходячи із суми створеної підприємством доданої вартості, яка є потенційною базою оподаткування. Для оцінки реальних обсягів створеної підприємствами доданої вартості має здійснюватися корегування (донарахування) її складових — заробітної плати, єдиного соціального внеску, валового прибутку з урахуванням основних фінансово-економічних показників підприємства і за відповідним видом економічної діяльності.

5. Оскільки ухилення підприємств від ПДВ відбувається у наслідок заниження створюваної ними доданої вартості, то оцінки втрат державних доходів мають збільшуватися на суми несплачених інших податків та зборів — податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, а також єдиного соціального внеску до Пенсійного фонду України.

6. Зменшення тіньових оборотів та незаконного відшкодування ПДВ потребує удосконалення підходів до податкового адміністрування. Необхідність оформлення усіх витрат і доходів від реалізації відповідними документами дозволяє також використовувати механізми контролю з боку податкових органів за правильною розрахунком і сплати ПДВ та податку на прибуток. Застосування заходів такого одночасного контролю підвищує імовірність розкриття зловживань.

Література:

1. Іванов Ю.Б. Податкові важелі фінансового оздоровлення підприємств. Вплив кризи на фінанси реального сектора економіки України та шляхи їх оздоровлення. ДУ "Ін-т екон. та прогнозів. НАН України". — К., 2014. — 520 с.
2. Keen M., Smith S. VAT fraud and evasion: What do we know and what can be Done? — IMF, 2007. 33 p.
3. Луніна І.О. Особливості та наслідки застосування різних форм податку з обороту // Фінанси України. — 2015. — № 6. — С. 15—28.
4. Minh Le T. Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues. Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries. (Washington D.C., April 28 — May 1, 2003). URL: <http://www1.worldbank.org/publicsector/LearningProgram/tax.htm>
5. Соколовська А.М. Концепція ліберальної податкової реформи: доцільність і можливість реалізації в Україні // Фінанси України. — 2015. — № 12. — С. 12—31.
6. Швабій К.І. Теоретичні підходи до формування та реалізації податкової політики держави // Фінанси України. — 2015. — № 10. — С. 90—103.
7. Дроговоз Ю., Дубровський В. Інституційні проблеми української податкової системи та шляхи їх вирішення. — К., 2015 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://rpr.org.ua/uploads/files/source/Policy_Tax_Reform_RPR.pdf
8. Гарбар Т. "Транзитер" і "яма" — податкова карма або про "ризикові підприємства". URL: <http://blog.liga.net/user/tgrabar/article/8593.aspx>
9. Tait A.A. Value Added Tax: International Practice and Problems. — IMF, 1988. — 467 p.

10. Заміна ПДВ чи краще адміністрування? / Німецька консультативна група, Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. — Київ, 2004. — С. 3—4.

11. National accounts [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=2789>

12. Towards a better understanding of the informal economy / D.Andrews, E.Johansson. OECD. Economics Department Working Papers № 873, 2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ECO/WKP\(2011\)42&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ECO/WKP(2011)42&docLanguage=En)

13. Shadow Economy and Undeclared Work [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/themes/07_shadow_economy.pdf

14. Методологічні положення обчислення обсягів економіки, яка безпосередньо не спостерігається, затв. наказом Держкомстату України від 31.12.2004 р. № 680 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: https://ukrstat.org/uk/metod_polog/menu/01_nr.htm

15. Господарський кодекс України від 16.01.2003р. № 436-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print14-49501366543654>

16. Russell B. Revenue Administration: Managing the Shadow Economy. Fiscal Affairs Department. IMF, 2010 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1014.pdf>

17. Hiding in the Shadows. The Growth of the Underground Economy / F. Schneider, D. Enste. International Monetary Fund, 2002. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues30/#1> [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.lchr.org/a/54/38/Underground-Fraser.pdf>

18. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання / Т.А. Тищук, Ю.М. Харазішвілі, О.В. Іванов; за заг. ред. Я.А.Жаліла. — Київ: НІСД, 2011. — 96 с. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/TEN.indd-532d7.pdf>

19. Schneider F. The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know? 2012 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ftp.iza.org/dp6423.pdf>

20. Taxation papers — Tax reforms in EU Member States: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. Working Paper № 34. Publications Office of the European Union, 2012. — 118 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_34_en.pdf

21. An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. COM(2012)722 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_en.pdf

22. Загальні тенденції тіньової економіки в Україні. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. — К., 2016. — С. 3 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/Documents/Download?id=2fbd1250-a0d5-46f0-aeaf-f998784df164>

23. Schneider F. Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEc-Europe31.pdf>

24. Каленський М.М. Тіньова економіка і корупція як потенціал фінансово-економічного оздоровлення України. — К., 2011. — 89 с.

25. The Concept of Tax Gaps. Report on VAT Gap Estimations by Fiscalis Tax Gap Project Group (FPG/041). — Brussels, March 2016. — P. 13.

26. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. — Warsaw, May 2015. — P. 17 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf

27. Бюджет поточного року. Звіти Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/bjudzhet/bjudzhet-potochnogo-roku>

28. Options for Reforming the Finnish Tax System. OECD // Economics Department Working. — Papers № 319, 2002. — P. 17.

29. Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога / М. Казакова, А. Кнобель, И. Соколов; под ред. С.Г. Синельникова-Мурyleва. — М.: ИЭПП, 2010. С. 100—101.

References:

1. Ivanov, Yu.B. (2014), Podatkovi vazheli finansovoho ozdorovlennia pidpriemstv. Vplyv kryzy na finansy real'noho sektora ekonomiky Ukrainy ta shliakhy ikh ozdorovlennia [Tax leverage financial recovery companies. Impact of the crisis on the real economy finance Ukraine and ways of its improvement], DU "In-t ekon. ta prohnozuv. NAN Ukrainy", Kyiv, Ukraine.

2. Keen, M. and Smith, S. (2007), VAT fraud and evasion: What do we know and what can be Done?, IMF, Washington, USA.

3. Lunina, I.O. (2015), "Features and consequences of implementation of different forms of the sales tax", Finansy Ukrainy, vol. 6, pp. 15—28.

4. Minh Le, T. (2003), "Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues", Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, available at: <http://www1.worldbank.org/publicsector/LearningProgram/tax.htm> (Accessed 15 April 2017).

5. Sokolov's'ka, A.M. (2015), "The concept of liberal tax reform: feasibility and opportunity of implementation in Ukraine", Finansy Ukrainy, vol. 12, pp.12—31.

6. Shvabij, K.I. (2015), "Theoretical approaches to the formulation and implementation of tax policy", Finansy Ukrainy, vol. 10, pp. 90—103.

7. Drohovozy, Yu. and Dubrovs'kyj, V. (2015), "Institutional problems of Ukrainian tax system and Solutions", available at: http://rpr.org.ua/uploads/files/source/Policy_Tax_Reform_RPR.pdf (Accessed 15 April 2017).

8. Harbar, T. (2012), "Transit" and "pit" — tax karma or enterprise risk", available at: <http://blog.liga.net/user/tgrabar/article/8593.aspx> (Accessed 15 April 2017).

9. Tait, A.A. (1988), "Value Added Tax: International Practice and Problems", IMF, Washington, USA.

10. German advisory group (2004), "VAT replacement or better administration?", Institute for Economic Research and Policy Consulting. Kyiv, 3—4 pp.

11. OECD (2017), "National accounts", available at: <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=2789> (Accessed 15 April 2017).

12. Andrews, D. and Johansson, E. (2011), "Towards a better understanding of the informal economy", OECD. Economics Department Working Papers, vol. 873, available at: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ECO/WKP\(2011\)42&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ECO/WKP(2011)42&docLanguage=En) (Accessed 15 April 2017).

13. European Commission (2017), "Shadow Economy and Undeclared Work", available at: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/themes/07_shadow_economy.pdf (Accessed 15 April 2017).

14. State Statistics Service of Ukraine (2004), "Methodological provisions of the calculation of the economy that are not directly observed", available at: https://ukrstat.org/uk/metod_polog/menu/01_nr.htm (Accessed 15 April 2017).

15. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "Economic Code of Ukraine", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1449501366543654> (Accessed 15 April 2017).

16. Russell, B. (2010), "Revenue Administration: Managing the Shadow Economy". Fiscal Affairs Department. IMF, available at: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1014.pdf> (Accessed 15 April 2017).

17. Schneider, F. and Enste, D. (2002), "Hiding in the Shadows. The Growth of the Underground Economy". International Monetary Fund, available at: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues30/#1> and <http://www.lchr.org/a/54/38/Underground-Fraser.pdf> (Accessed 15 April 2017).

18. Tyschuk, T.A. Kharazishvili, Yu.M. Ivanov, O.V. and Zhalilo, Ya.A. (2011), "The shadow economy in Ukraine: the magnitude and direction of overcoming", available at: <http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/TEN.indd-532d7.pdf> (Accessed 15 April 2017).

19. Schneider, F. (2012), "The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know?", available at: <http://ftp.iza.org/dp6423.pdf> (Accessed 15 April 2017).

20. European Commission (2012), "Taxation papers — Tax reforms in EU Member States: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability", Working Paper № 34, available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_34_en.pdf (Accessed 15 April 2017).

21. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council (2012), "An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion", available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_en.pdf (Accessed 15 April 2017).

22. Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine (2016), "General trends of shadow economy in Ukraine", available at: <http://www.me.gov.ua/Documents/Download?id=2fbd1250-a0d5-46f0-aead-f998784df164> (Accessed 15 April 2017).

23. Schneider, F. (2015), "Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments", available at: <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf> (Accessed 15 April 2017).

24. Kalens'kyj, M.M. (2011), Tin'ova ekonomika i koruptsiia iak potentsial finansovo-ekonomichnoho ozdorovlennia Ukrainy [The shadow economy and corruption as the potential financial and economic recovery of Ukraine], Kyiv, Ukraine.

25. Report on VAT Gap Estimations by Fiscalis Tax Gap Project Group (2016), "The Concept of Tax Gaps". (FPG/041), Brussels, Belgium.

26. European Commission (2015), "Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States", available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf (Accessed 15 April 2017).

27. Ministry of Finance of Ukraine (2015), "The budget this year", available at: <http://www.minfin.gov.ua/news/bjudzhet/bjudzhet-potochnogo-roku> (Accessed 15 April 2017).

28. OECD (2002), "Options for Reforming the Finnish Tax System", Economics Department Working Papers, vol. 319.

29. Kazakova, M. Knobel', A. Sokolov, I. and Sinel'nikova-Muryleva, S.G. (2010), "Quality of VAT administration in OECD and Russia. Reforming the Russian tax system", Reformyrovanye rossyjskoj systemy vzymaniya naloha [Reform of the Russian system of tax collection], IJePP, Moscow, Russia, pp.100—101.

Стаття надійшла до редакції 18.04.2017 р.