

## МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО ОЦІНКИ РИЗИКІВ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Косова Т.Д., Ползікова Г.В.

Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

Визначено інституціональні особливості ролі і значення адміністрування податку на додану вартість у різних країнах світу. Встановлено основні техніки вимірювання податкових розривів, які використовуються для прямих і непрямих податків. Узагальнено критерії відбору та класифікації суб'єктів господарювання за категоріями «вигодонабувач», «транзитер» та «податкова яма». Надано кількісну і якісну оцінку внеску суб'єктів оподаткування у податкові розриви з ПДВ. Розроблено рекомендації зі зниження ризиків адміністрування податку на додану вартість.

**Ключові слова:** податок на додану вартість, адміністрування, ризики, оцінка, категорії суб'єктів господарювання

**Постановка проблеми.** Протягом останніх років податкова політика України носить антикризовий характер, але супроводжується посиленням податкового тиску на більшість вітчизняних суб'єктів господарювання та громадян. Це виявляється у розширенні об'єктів оподаткування ПДВ, збільшенні ставок акцизного податку, впровадженні військового збору, скасуванні великої кількості податкових пільг за видами діяльності, а також пільгових умов оподаткування дивідендів та інших пасивних доходів. Військово-політична криза зумовила актуальність стимулювання за допомогою застосування інструментів податкової політики оборонної промисловості [1, с. 701].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Актуальність удосконалення форм і методів адміністрування податку на додану вартість (ПДВ) привертає увагу багатьох учених. Гринчук Ю., Гринчук В. розглядають податкові платежі, що включаються до ціни товару (ПДВ, акцизний збір) у координатах податкового планування [2, с. 49]. Погоджуємося з Буряковським В., що при дослідженні механізму адміністрування ПДВ необхідно враховувати історичні особливості розвитку конкретної країни [3, с. 11]. У разі, коли у структурі ВВП переважають особисті доходи, тобто доходи корпорацій і населення (такі тенденції спостерігаються у США, Канаді й Великій Британії), найвагомішу роль у формуванні податкових надходжень відіграють прямі податки – корпоративний та податок на доходи громадян [4; 5]. У країнах зі слабкорозвиненими економіками або економіками, що розвиваються, через недостатність доходів платників основна роль у структурі бюджетних надходжень відводиться непрямим податкам (податок на додану вартість, акцизи, ввізне й вивізне мито).

Кузьменко Г. І., Струтинська О. М. справедливо зауважують, що механізми оподаткування доданої вартості мають суттєвий вплив на податковий потенціал суб'єкта господарювання [6, с. 303]. Класик податкової теорії Лафер А. наголошував, що вилучення у виробників близько 35-40% доданої вартості робить економічно нецікавим і недоцільним процес розширеного відтворення, провокує підприємства до скорочення виробництва, приховування бази оподаткування тощо [7, с. 478].

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Високо оцінюючи науковий доробок указаних авторів, слід указати на те, що їх праці не враховують існування податкових ризиків (*tax gap*), які визначаються як різниця між сумою податків, які теоретично повинні бути сплачені, та сумою податків, що є фактично сплаченими [8, с. 20]. Основною метою застосування концепції податкових розривів є оцінювання 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. Враховуючи значущість ПДВ, який є одним із основних бюджетоутворюючих податків нашої країни, важливою є оцінка його податкового розриву.

**Мета статті.** Головною метою цієї роботи є обґрунтування методичного підходу до оцінки ризиків адміністрування податку на додану вартість.

**Виклад основного матеріалу.** Валовий податковий розрив (*gross tax gap*) дозволяє кількісно виміряти обсяг недотримання податкового законодавства внаслідок ухилення усіх видів – це загальне недотримання податкового законодавства: (відсутність податкового повідомлення, шахрайство, халатність, помилка, неплатежі, несвоєчасні сплати), а також ухилення від сплати податків. Чистий податковий розрив (*net tax gap*) – це сума валового податкового розриву за мінусом сум, стягнутих за результатами контрольно-наглядової діяльності відповідних органів.

На сьогодні виділяють три основних техніки вимірювання податкових розривів, які використовуються для різних видів податків: метод «зверху вниз» («*top down approach*») – для непрямих податків; метод «знизу вверх» («*bottom up approach*») – для прямих податків; експертні оцінки.

З метою поліпшення організації роботи фіскальних органів щодо відпрацювання підприємств вони поділені на такі категорії: I – ймовірні «вигодонабувачі» (реальний сектор економіки); II – підприємства – «транзитери», задіяні у схемах руху ПДВ, III – підприємства – ймовірні «податкові ями», задіяні у схемах руху ПДВ [9].

Критерії відбору та класифікації суб'єктів господарювання за категоріями «вигодонабувач», «транзитер» та «податкова яма» наведено

у табл. 1. Вартість податкового розриву з ПДВ розподіляється за такими пропорціями у розрізі окремих суб'єктів: податкові ями (22,7%), транзитери (27,9%), вигодонабувачі (49,4%).

За місяцями року найбільша їх вартість припадає на серпень, найменша – на листопад. У розрізі груп платників податків за розміром підприємства, ознакою проведення господарської діяльності і звітування найбільші податкові розриви припадають на великі підприємства, а також середні та малі підприємства, що здійснюють системну діяльність. У розрізі платників податків, які відповідають загальним і специфічним критеріям, найбільші податкові розриви припадають на загальні критерії, імпортерів, сільськогосподарські підприємства.

Значний внесок у зниження податкових ризиків має система електронного адміністрування ПДВ, яка складається з трьох елементів [11, с. 113]: єдиний електронний реєстр податкових

накладних (ЕСРПН); спеціальні рахунки в казначействі, дані по експортно-імпортним операціям. Кожен платник ПДВ має свій персональний рахунок в казначействі. Державна Фіскальна служба направляє самостійно в Казначейство дані про підприємства – платники ПДВ в Україні. Казначейство, в свою чергу, автоматично і безкоштовно, без будь-якої взаємодії з платниками податків, відкриває рахунки всім платникам ПДВ і передає інформацію про відкриті рахунки державній фіскальній службі. Фіскальна служба зобов'язана передати всім платникам податків реквізити відкритих в Казначействі рахунків підприємства.

Податок на додану вартість – один із найбільш проблемних податків у податковій системі України [12, с. 23]. Це пов'язано, перш за все, із методикою його нарахування і сплати, яка дозволяє державі з одного боку наповнювати дохідну частину свого бюджету, але водночас мати корупційну складову в частині бюджетної заборгованості перед плат-

Таблиця 1

**Критерії відбору та класифікації суб'єктів господарювання за категоріями «вигодонабувач», «транзитер» та «податкова яма» (побудовано за даними [10])**

№ критерію	Вигодонабувачі	Податкові ями	Транзитери
<b>Основні</b>			
1	Формування податкового кредиту за рахунок підприємств – «транзитерів» та підприємств – «податкових ям»	Перша ознака для визнання «податкової ями» – не здано декларацію (не прийнято)	Податковий кредит дорівнює податковим зобов'язанням або відрізняється на 2%
2		Наявність розбіжностей між податковим кредитом та податковими зобов'язаннями більш ніж на 1 млн. грн.	Обсяг оподатковуваних операцій (ряд. 1А декларації з ПДВ), включаючи суму ПДВ, за останній звітний місяць більше 1 млн. грн. або різке збільшення податкового кредиту більш ніж на 1 млн. грн. (наказ ДПАУ від 25.01.2010 р. N 34)
3		Кількість працюючих менше 5 осіб	Кількість працюючих менше 10 осіб
4			Велика кількість податкових накладних на одну товарну позицію
<b>Додаткові</b>			
	одночасно не менше 3-х податкових критеріїв	не менше двох критеріїв одночасно	будь-який критерій
1	Кількість працюючих більше 20 осіб (форма N 1ДФ)	Статутний фонд менше 200 тис. грн.	Статутний фонд менше 200 тис. грн.
2	Статутний фонд більше 100 тис. грн. (реєстраційні документи)	Балансова вартість основних засобів менше 10 тис. грн.	Директор та бухгалтер – одна особа
3	Балансова вартість основних засобів більше 1 млн. грн. (звітність з податку на прибуток)	Директор та бухгалтер – одна особа	Стан платника є іншим, ніж основний (4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 14, 16, 18, 19, 21, 22, 23, 32)
4	Великі платники податків, підприємства-банки, підприємства-страховики, підприємства-монополісти	Середньомісячний обсяг операцій більше 1 млн. грн.	
5	Підприємства, які декларують середньомісячний обсяг операцій, включаючи суму ПДВ, за останній календарний рік більше 5 млн. грн.	Різке збільшення податкового кредиту (більш ніж на 1 млн. грн.) порівняно з попереднім місяцем згідно з останньою декларацією з ПДВ	
6		Стан платника є іншим, ніж основний (4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 14, 16, 18, 19, 21, 22, 23, 31, 32)	
7		Формування податкового кредиту за рахунок власного індивідуального податкового номера	

никами податку, ухилення останніх від сплати у тому числі за рахунок неузгодженості нормативно-правових актів, роз'яснень контролюючих та судових органів, численних змін та непослідовної податкової політики держави в частині адміністрування ПДВ і недосконалого податкового обліку платників податку.

У 2015 р. було запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ, яка на думку платників податку, не тільки ускладнила роботу бухгалтерів, а й дозволила вивести значну кількість обігових коштів з обороту підприємства, наповнивши таким чином дохідну частину державного бюджету. Що стосується «податкових ям» та «площадок» то вони не були ліквідовані таким нововведенням. Прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 р. № 909-VIII внесло безліч цікавих та спірних питань для платників податку в нарахування, сплати, обліку та звітності з ПДВ [13].

Новації податкового законодавства щодо податку на додану вартість зводяться до такого [14]:

повернення поняття «звичайна ціна» у базу оподаткування ПДВ; зміна підстав для анулювання реєстрації платників ПДВ; введення штрафних санкцій щодо неправильності заповнення реквізитів податкової накладної; повернення переплати ПДВ тільки на електронний ПДВ-рахунок; зміна бюджетного відшкодування податку; розрахунок реєстраційного ліміту з урахуванням суми овердрафту; вилучення та доповнення окремих господарських операцій до складу пільгових поставчань; запровадження пропорційного розподілу ПДВ між бюджетом та спеціальним рахунком для сільгоспвиробників.

**Висновки і пропозиції.** Сутність методичного підходу до оцінки ризиків адміністрування податку на додану вартість зводиться до зміщення акцентів системи цілей із забезпечення виконання планових показників податкових надходжень до бюджету на мінімізацію чистого податкового розриву з ПДВ із врахуванням специфіки поведінки окремих категорій платників податків: податкові ями, транзитери, вигодонабувачі.

Перспективами подальших досліджень є визначення впливу квазіфіскальних операцій на розвиток податкової системи.

## Список літератури:

1. Косова Т. Д. Акцизна податкове регулювання в категоріях попиту і пропозиції / Т. Д. Косова, Н. Е. Дєєва // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 7. – С. 699–703.
2. Гринчук Ю. С. Податкове планування як складова податкового менеджменту / Ю. С. Гринчук, В. Ю. Гринчук // Інвестиції: практика та досвід. – 2011. – № 22. – С. 48–50.
3. Буряковський В. В. Механізм адаптації податку на додану вартість до ринкових перетворень: Автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.02.03 / В. В. Буряковський; Дніпропетр. держ. ун-т. – Д., 2000. – 20 с.
4. Salyzyn, Vladimir. Canadian income tax policy [Text]: an economic evaluation / V. Salyzyn. – 3 ed. – [Don Mills, Ont.] [etc.]: CCH Canadian limited, 1986. – XIII, 289 p.
5. Tax reform in Canada: our path to greater prosperity [Text] / ed. H. G. Grubel. – Vancouver [etc.]: The Fraser Institute, 2003. – 262 p.
6. Кузьменко Г. І. Сутність податкового потенціалу як економічної категорії / Г. І. Кузьменко, О. М. Струтинська // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2013. – Вип. 24. – С. 297–307.
7. Орлова В. К. Крива Лаффера: теорія і практика / В. К. Орлова, І. М. Негрич // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку, 2001. – С. 477–480.
8. Вдовиченко А. М. Податкові розриви: теорія та можливості імплементації в Україні / А. М. Вдовиченко, А. І. Зубрицький // Економіка та держава. – 2013. – № 8. – С. 17–21.
9. Про відпрацювання підприємств: Розпорядження Державної податкової адміністрації України від 24.02.2011 р. № 48-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/2307-48.html>
10. Про впровадження комплексної системи запобігання та протидії процесам тінізації економіки: Наказ ДПС України від 08.08.2011 р. № 475/ДСК [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/NT0318.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT0318.html)
11. Бойко Л. І. Електронне адміністрування податку на додану вартість / Л. І. Бойко, О. М. Єремян // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2015. – № 1. – С. 109–115.
12. Юрченко О. Податок на додану вартість: аналіз податкової реформи 2016 року [Електронний ресурс] / О. Юрченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 12. – С. 18–25.
13. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24.12.2015 № 909-VIII [Електронний режим]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/909-19>
14. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний режим]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

**Косова Т.Д., Ползикова Г.В.**

Приднепровская государственная академия строительства и архитектуры

## **МЕТОДИЧЕСКИЙ ПОДХОД К ОЦЕНКЕ РИСКОВ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ**

### **Аннотация**

Определены институциональные особенности роли и значения администрирования налога на добавленную стоимость в разных странах мира. Установлены основные техники измерения налоговых разрывов, которые используются для прямых и непрямых налогов. Обобщены критерии отбора и классификации субъектов хозяйствования по категориям «выгодополучатель», «транзитер» и «налоговая яма». Даны количественная и качественная оценки вклада субъектов налогообложения в налоговые разрывы по НДС. Разработаны рекомендации по снижению рисков администрирования налога на добавленную стоимость.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, администрирование, риски, оценка, категории субъектов хозяйствования.

**Kosova T.D., Polzikova H.V.**

Prydniprovsk'a State Academy of Civil Engineering and Architecture

## **METHODICAL APPROACH TO RISK ESTIMATION OF ADMINISTRATION OF VALUE ADDED TAX**

### **Summary**

The institutional features of the role and importance of the administration of VAT in different countries are defined. The basic measurement techniques of tax breaks that are used to direct and indirect taxes. Overview criteria for selection and classification of undertakings by category «beneficiary», «transit» and «tax hole». Courtesy of quantitative and qualitative assessment of the contribution of taxation in tax breaks from VAT. Recommendations to reduce the risk of administration of VAT.

**Keywords:** value added tax, administration, risk assessment, category entities.