

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.
Ефективна економіка. 2023. № 10.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.10.2>

УДК 336.221.4

*I. О. Луніна,
д. е. н., професор, завідувачу публічних фінансів,
ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАН України»
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3812-4802>*

ІНСТИТУЦІЙНІ ПЕРЕДУМОВИ РОЗШИРЕННЯ ДОХІДНОЇ БАЗИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

*I. Lunina,
Doctor of Economic Sciences, Professor,
Head of the Department of Public Finance,
State Organization “Institute for Economics and Forecasting of NAS of Ukraine”*

INSTITUTIONAL PRECONDITIONS FOR EXTENDING THE VALUE ADDED TAX BASE

У статті досліджено ключові проблеми формування доходів державного бюджету України під час воєнного стану, а саме – зменшення податкових надходжень та залучення значних обсягів зовнішньої грантової та кредитної допомоги для фінансування зростаючих бюджетних витрат.

Розкрито альтернативні шляхи збільшення податкових надходжень, що одночасно сприяють відновленню економіки та довгостроковому зростанню, пріоритетним серед яких є розширення дохідної бази оподаткування (за основними податками) та зменшення витрат бюджетних надходжень.

Узагальнено практику вирішення таких завдань на засадах цифрової трансформації системи податкового адміністрування, яка забезпечує

отримання більшого обсягу якіснішої інформації про діяльність суб'єктів господарювання. Акцентовано увагу на інструментах зменшення втрат головного джерела бюджетних доходів – податку на додану вартість, обумовлених ухиленням від оподаткування, складністю обліку платежів з ПДВ та відшкодування податку.

Доведено, виходячи з досвіду країн ЄС, що запровадження звітності про трансакції в режимі реального часу та спрощення електронних рахунків-фактур, а також застосування механізму розділеної оплати вартості товару (ціни реалізації товару без ПДВ) та окремо суми ПДВ на спеціальний рахунок ПДВ продавця або податкової служби) забезпечують зменшення ризиків зловживань та втрат податку, які оцінюються показниками податкового розриву, тобто різниці між потенційними і фактичними надходженнями ПДВ.

За результатами аналізу податкового законодавства Польщі та Словаччини визначено напрями формування інституційних передумов розширення дохідної бази ПДВ та збільшення податкових надходжень, необхідних для розв'язання пріоритетних проблем воєнного часу та відродження України.

The article examines the key problems of generating revenues of the state budget of Ukraine during martial law, namely a decrease of tax revenues and significant external grant and credit assistance received for funding growing budget expenditures.

The article reveals the main tasks and alternative ways for raising tax revenues simultaneously contributing to economic recovery and long-term growth, the prior among which are expanding the revenue tax base (of major taxes) and reducing losses in budget revenues.

Generalization of the known practices in the mentioned tasks shows that they are based on the digital transformation of the tax administration system, which ensures the practice of receiving improved, better-quality information concerning the activities of business entities. The focus of the research concentrates on the tools for reducing losses of the main source of budget revenue - value added tax (VAT), caused by shortcomings in tax legislation and tax evasion, particularly using the scheme of 'missing trader' – a firm disappearing without paying VAT; falsification of primary documents and selective registration of sales of goods and

services; conducting transactions in cash (without proper accounting), providing false information in tax reports or violating tax records, as well as by the complexity of VAT accounting and payment and VAT tax refunds.

Based on the experience of EU countries, the article proves, that to ensure a reduction of tax-evasion risks and simultaneous tax losses (assessed by the tax-gap indicator, that is, the difference between potential and actual VAT receipts) it is essential to introduce VAT reports in real time and to simplify the electronic invoices, as well as to introduce a mechanism for divided payment of the cost of goods (that is, selling prices of goods (excluding VAT)) and the sum of VAT per se (to a special VAT account of the seller or the tax authority).

Based on the results of the analysis of tax legislation in Poland and Slovakia, the directions for the formation of institutional prerequisites for expanding the VAT revenue base and increasing tax revenues necessary to solve the priority problems of wartime and the revival of Ukraine were determined.

Ключові слова: *податкові надходження, податок на додану вартість, податковий розрив, податкове шахрайство, податкове адміністрування, цифрова трансформація, гарант сплати ПДВ.*

Keywords: *tax revenues, value added tax, tax gap, tax fraud, tax administration, digital transformation, guarantee for the value added tax.*

Постановка проблеми. Наслідки широкомасштабної агресії РФ (як економічні, так й демографічні) суттєво ускладнили умови формування Державного бюджету України. За підсумками 2022 р. зменшилися обсяги податкових надходжень (порівняно із 2021 р. на 157,3 млрд. грн. або на 14,2%). Значного падіння зазнав податок на додану вартість (ПДВ) – на 129,6 млрд. грн. або на 18,2%. У березні-грудні 2022 р. падіння податкових надходжень сягнуло 196,7 млрд. грн. (тобто на 20,1% менше, ніж за відповідний період 2021 р.), у т.ч. ПДВ – на 95,8 млрд. грн. або на 20,6%, хоча ПДВ традиційно є головним джерелом податкових надходжень до державного бюджету.

У 2022 р. ключовим фактором формування бюджетних доходів стало отримання грантів (безповоротної допомоги) від Європейського Союзу,

урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ, які сягнули 26,9% загальної суми доходів державного бюджету. Збільшення бюджетних видатків до 2705,4 млрд. грн. або майже у 2 рази було забезпечено завдяки зростанню дефіциту Державного бюджету України у 4,6 рази до 914,7 млрд. грн. (у 2021 р. – 197,9 млрд. грн.), який було профінансовано, зокрема, завдяки зростанню обсягів залучення міжнародних кредитних ресурсів до 565,6 млрд. грн., тоді як у 2021 р. – 110,5 млрд. грн. Значні запозичення призвели до зростання державного та гарантованого державою боргу на 1404,4 млрд. грн. (на 52,4%).

Враховуючи необхідність зменшення залежності України від зовнішньої допомоги, програмою співпраці з Міжнародним валютним фондом передбачено розробку Національної стратегії доходів, з тим, щоб забезпечувати достатність ресурсів для фінансування пріоритетних витрат, підтримання міцної бази податкових надходжень та збереження стійкості бюджету та державного боргу [1].

Нагальна необхідність покращення бюджетної ситуації в Україні вимагає удосконалення податкової політики та адміністрування податків з метою збільшення податкових надходжень, що є необхідною передумовою фінансової незалежності країни та свідченням відповідального ставлення населення і органів влади до розв'язання пріоритетних проблем воєнного часу та забезпечення відродження України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У посткризові часи науковці і практики приділяють значну увагу питанням забезпечення довгострокової стійкості публічних фінансів, враховуючи зростання обсягів та рівня (як частки ВВП) державного боргу та бюджетного дефіциту [2]. Особливого значення набуває виявлення тенденцій зміни державних доходів у кризові та посткризові періоди [3, 4, 5], а також визначення шляхів збільшення податкових надходжень за одночасного сприяння відновленню економіки та довгостроковому зростанню [6, 7].

За результатами емпіричного аналізу альтернативних шляхів збільшення податкових надходжень без шкоди для економічного зростання, який базується на інформації бази даних МВФ щодо податкових реформ у різних країнах [5], доведено, що зміни податкових ставок мають здебільшого тимчасовий вплив на бюджетні доходи, а тому до пріоритетних слід віднести заходи щодо розширення податкової бази, які призводять до меншого зниження обсягів виробництва та зайнятості, ніж збільшення податкових ставок [8].

Отримання додаткових надходжень, зокрема, з податку на додану вартість, який відіграє пріоритетну роль у формуванні бюджетних доходів багатьох країн світу, потребує пошуку та практичного використання інструментів зменшення втрат цього податку, обумовлених недоліками податкового законодавства та ухиленням від оподаткування, зокрема, шляхом використання послуг фірм, які зникають не сплачуючи ПДВ; підробки первинних документів та вибіркової реєстрації операцій продажу товарів (послуг) [9]. До недоліків ПДВ в Україні слід також віднести складність обліку платежів з ПДВ та відшкодування податку.

Важливою проблемою стягнення ПДВ не тільки в Україні, але й у європейських країнах є випадки ухилення підприємств від сплати ПДВ, пов'язані, зокрема, із проведенням готівкових операцій (без належного обліку), наведення у податковій звітності недостовірної інформації, неподання податкової звітності [10]. Експертами Єврокомісії у останні роки розроблено підходи до оцінки втрати надходжень ПДВ на основі показників податкового розриву (різниці між потенційними і фактичними надходженнями податку) [11, 12].

Дослідники різних країн звертають увагу на визначення факторів, які впливають на дотримання податкового законодавства, а отже – сприяють розширенню бази оподаткування. За результатами відповідного експерименту у Данії доведено, зокрема, що випадки ухилення від сплати податків зменшуються у ситуаціях зростання передбачуваної ймовірності

виявлення таких фактів (виходячи з досвіду попереднього аудиту або попередження про його проведення) [13], тому забезпечення суворого дотримання податкового законодавства є набагато більш ефективним інструментом боротьби з ухиленням від сплати податків, ніж зниження граничних податкових ставок.

На прикладі Іспанії виявлено, що відстеження транзакцій крупних фірм зменшує їхні можливості занижувати доходи, тоді як обмежений контроль діяльності невеликих фірм може призводити до спотворення звітності з метою ухилення від оподаткування [14]. Підвищення податкової дисципліни потребує взаємоузгоджених заходів щодо податкового контролю та моніторингу інформаційних потоків, які генеруються діяльністю суб'єктів господарювання.

У роботі експертів МВФ представлено шляхи підвищення ефективності бюджетно-податкової політики в умовах розвитку цифрової економіки [15], яка дозволяє змінити способи збирання та обробки інформації, а також покращити систему податкового адміністрування завдяки отриманню більшого обсягу якіснішої інформації про діяльність суб'єктів господарювання.

Як свідчить досвід багатьох країн [16], цифрова трансформація податкових адміністрацій забезпечує підвищення ефективності адміністрування податку на додану вартість завдяки поширенню заходів електронного відстеження ділової активності, застосуванню нових вимог до електронних рахунків та цифрової звітності, проведенню масової перехресної перевірки рахунків-фактур з ПДВ.

Метою статті є дослідження інституційних передумов вирішення проблеми зменшення втрат бюджетних надходжень від ПДВ і розробка рекомендацій щодо розширення дохідної бази ПДВ для забезпечення видатків воєнного часу та відродження України.

Виклад основного матеріалу дослідження. У 2022 р. податкові надходження забезпечили фінансування лише 35,1% видатків Державного

бюджету України (у 2019-2021 р. – від 66,1 до 74,4%), ще майже 18% покривали міжнародні гранти (табл.1). Крім того, 21% бюджетних видатків було профінансовано за рахунок зовнішнього кредитного фінансування.

Таблиця 1. Основні параметри Державного бюджету України, 2019-2022, млрд грн

	2019	2020	2021	2022
Усього доходів	998,3	1 076,0	1 296,9	1 787,4
Податкові надходження	799,8	851,1	1 107,1	949,8
<i>Податок на додану вартість</i>	378,7	400,6	536,5	467,0
<i>Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)</i>	240,8	269,6	315,5	298,5
<i>Бюджетне відшкодування податку на додану вартість</i>	-151,9	-143,1	-159,7	-84,6
<i>Податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів</i>	289,8	274,1	380,7	253,1
Неподаткові надходження	186,8	213,0	175,4	346,3
Від Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ (гранти)	1,1	1,0	1,3	481,1
Видатки всього	814,8	1 127,9	1 287,5	2 568,6
<i>Оборона</i>	106,6	120,4	127,5	1 142,9
<i>Громадський порядок, безпека та судова влада</i>	142,4	157,7	174,4	443,3
Фінансування (дефіцит «+» / профіцит «-») **	81,0	217,6	197,9	914,7
<i>Зовнішнє фінансування (кредити)</i>	-4,0	95,8	110,5	565,6
Частка видатків, профінансованих за рахунок:				
<i>податків,%</i>	74,4	66,1	74,3	35,1
<i>грантів,%</i>	0,1	0,1	0,1	17,8
<i>зовнішніх кредитів,%</i>	-0,4	7,4	7,4	20,9

Джерело: Складено та розраховано за даними Міністерства фінансів України, Національного банку України

Під час широкомасштабної війни змінилася структура бюджетних доходів. У березні-грудні 2022 р. частка податкових надходжень зменшилася до 49,4% доходів державного бюджету (табл. 2), тоді як у відповідні періоди 2019-2021 рр., коли вони забезпечували до 85% бюджетних доходів. Зменшення податкових надходжень було компенсовано отриманням грантів від Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ, які склали майже 478 млрд. грн. або 30,2% загальної суми доходів державного бюджету. У 2019-2021 рр. обсяги

грантової допомоги (за березень-грудень відповідного року) не перевищували 1,3 млрд. грн. (0,1% доходів державного бюджету).

Таблиця 2. Структура доходів Державного бюджету України у березні-грудні 2019-2022 рр.

Показники	березень-грудень 2019	березень-грудень 2020	березень-грудень 2021	березень-грудень 2022	у середньому за березень-грудень 2019-2021	Різниця між доходами у березні-грудні 2022 р. та у середньому за березень-грудень 2019-2021 рр.
Разом доходів	100,0	100,0	100,0	100,0		
Податкові надходження	78,9	77,9	84,7	49,4	80,5	-31,1
Податок та збір на доходи фізичних осіб	10,8	10,4	10,3	8,0	10,5	-2,5
Податок на прибуток підприємств	11,4	10,4	12,3	6,8	11,3	-4,5
Рентна плата за користування надрами	3,8	4,5	5,9	4,3	4,8	-0,5
Внутрішні податки на товари та послуги	49,2	49,1	52,7	28,7	50,3	-21,6
Податок на додану вартість – всього, у т.ч.	37,2	36,2	40,3	23,4	37,9	-14,5
Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	22,8	23,4	22,9	14,8	23,0	-8,3
Бюджетне відшкодування податку на додану вартість	-13,6	-12,0	-11,6	-3,4	-	9,0
Податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів	28,0	24,8	29,1	12,1	27,3	-15,2
Неподаткові надходження	20,1	21,0	14,2	19,8	18,4	1,4
Власні надходження бюджетних установ	4,6	6,4	7,1	14,3	6,1	8,3
Від Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ	0,1	0,1	0,1	30,2	0,1	30,1

Джерело: Складено та розраховано за даними Міністерства фінансів України, Національного банку України

Головним джерелом державних доходів та фінансування бюджетних послуг традиційно є податок на додану вартість (ПДВ). У 2019-2021 рр. його

сукупні надходження забезпечували до 40% доходів Державного бюджету України.

У березні-травні 2022 р. недоотримання надходжень ПДВ, зокрема, внаслідок зниження ставки податку до 7% по операціях із ввезення палива та інших нафтопродуктів становило 40,2 млрд. грн. Незважаючи на додаткові надходження податку (75,0 млрд. грн. – порівняно із 2021 р.) у наслідок призупинення бюджетного відшкодування ПДВ у березні-травні 2022 р., доходи від ПДВ у березні-грудні 2022 р. зменшилися до 369,5 млрд. грн., а їх частка у структурі доходів державного бюджету – до 23,4%.

Між тим, особливістю збирання ПДВ в Україні (особливо в умовах широкомасштабної агресії РФ), є значні обсяги втрати його надходжень, тобто високі показники податкового розриву з ПДВ, що залежать як від надання податкових пільг, так і умов податкового адміністрування. За нашими оцінками податковий розрив з ПДВ, обумовлений недоліками податкового адміністрування, у період з 2019 р. збільшився до третини потенційних доходів, які визначаються обсягами кінцевого споживання. Оцінки податкового розриву є важливим індикатором резервів збільшення надходжень ПДВ та відповідно свідченням необхідності удосконалення системи мобілізації бюджетних доходів.

Надійність оцінок показників податкового розриву, безумовно, залежить від методології їх визначення та даних, що використовуються для оцінювання, тому їх інтерпретація потребує обережності. Однак, принципове значення мають не абсолютні величини розрахункових показників, а тенденції їх зміни [17, Р.14].

Податковий розрив з ПДВ спостерігається не лише в Україні, але й у багатьох розвинених країнах. Так, у країнах ЄС у 2020 р. недоотримані доходи від ПДВ склали 93 мільярди євро (номінальний обсяг податкового розриву), що на 66 млрд. євро менше, ніж у 2012 р. За висновками експертів Єврокомісії недоотримання ПДВ, окрім особливостей макроекономічної ситуації в різних країнах, пов'язано із недосконалістю системи податкового

адміністрування, що призводить до податкових зловживань, ухилень від оподаткування та оптимізації схем сплати ПДВ [18]. Щоправда, розрив у ПДВ не може бути повністю усунений навіть за найсприятливіших умов, зокрема, у частині втрат податку у наслідок банкрутства та фінансової неспроможності суб'єктів господарювання [19].

Втрата бюджетних доходів від ПДВ у країнах ЄС, незважаючи на покращення динаміки податкового розриву, залишається серйозною проблемою, враховуючи необхідність забезпечення стійких бюджетних надходжень в умовах економічної невизначеності та забезпечення належного фінансування бюджетних благ та послуг [20]. Обсяги та стабільність надходжень ПДВ мають вирішальне значення для відповідальної фінансової політики.

Міжнародний досвід розширення дохідної бази ПДВ

В останні роки в країнах ЄС для боротьби зі зловживаннями з ПДВ почали застосовувати нові системи податкового контролю, що базуються на:

- запровадженні звітності в режимі реального часу, що дозволяє виявляти підозрілі операції на ранній стадії та запобігати шахрайським діям, а також прискорити процес відшкодування ПДВ;
- застосуванні розділеної системи оплати вартості товарів, коли покупець сплачує ПДВ безпосередньо до податкової адміністрації або на заблокований банківський рахунок постачальника, який використовується лише для цілей оподаткування.

В Іспанії нова система податкового контролю на основі подання звітності про транзакції в режимі реального часу запроваджена з 1 липня 2017 р. (Suministro Inmediato de Información - SII) щодо [21]:

- суб'єктів господарювання, які подають щомісячні декларації з ПДВ та використовують щомісячний режим його відшкодування;
- великих компаній, річний оборот яких перевищує шість мільйонів євро.

Такі компанії та суб'єкти господарювання – платники ПДВ мають надавати інформацію про свої рахунки-фактури до податкової агенції

протягом чотирьох днів з моменту їх виставлення або отримання. Роботодавці вводять дані зі своїх рахунків-фактур у інформаційну систему, за допомогою якої автоматично генерується декларація. Це, з одного боку, спрощує подання книг реєстрації та декларування, а також сплату податку, а з іншого – дозволяє податковим органам набагато швидше проводити відповідні перевірки. Для платників податку відпадає необхідність ведення книги реєстрації ПДВ у паперовому форматі, оскільки вони автоматично формуються на веб-сайті. Розмір штрафи за несвоєчасно поданий рахунок може становити від 300 до 6000 євро (за кожен рахунок). У 2019 р. обов'язкове подання звітності з ПДВ у режимі реального часу стосувалося понад 3 млн підприємств.

У Італії обов'язкова розділена оплата застосовується для компаній, діяльність яких контролюється центральними та місцевими органами влади, а також компаній, акції яких котируються на Міланській фондовій біржі.

Нові інструменти адміністрування ПДВ активно застосовуються у постсоціалістичних країнах ЄС, що забезпечило зменшення податкового розриву з ПДВ у середньому по таких країнах із 26,6 % потенційних надходжень податку у 2012 р. до 11,4% у 2020 р., тобто приблизно на 15 відсоткових пункти (табл.3).

Найзначніше зниження розриву з ПДВ відбулося у Латвії (на 30 відсоткових пункти), Словаччині (на 24,7 в.п.), Угорщині (на 19 в.п.), яка запровадила електронну звітність з ПДВ у режимі реального часу для продажів B2B на суму понад 100 000 форинтів. У Естонії втрати доходів від ПДВ з 2015 р. не перевищують 5% потенційних надходжень. У 2020 р. найменші показники розриву з ПДВ спостерігалися у Естонії (1,8 відсотка), Латвії (3,6 відсотка), найбільший – у Румунії (35,7 відсотка).

**Таблиця 3. Динаміка податкового розриву з ПДВ у
постсоціалістичних країнах ЄС: 2012-2020 рр., % потенційних
надходжень**

	2012	2013	2014	2015	2018	2019	2020	зміна 2020- 2012
Болгарія	18,5	17,2	23,6	20,6	10,8	9,7	6,3	-12,2
Чехія	23,6	22,4	16,6	16,5	13,8	14,2	11,9	-11,7
Естонія	13,3	16,8	8,7	4,9	4,0	3,3	1,8	-11,5
Латвія	33,8	29,9	19,0	18,0	10,2	7,2	3,6	-30,2
Литва	36,5	37,7	27,6	26,4	24,4	20,9	19,3	-17,2
Угорщина	24,1	24,4	17,0	13,7	8,9	9,8	5,1	-19,0
Польща	25,3	26,7	24,9	24,5	11,6	12,7	11,3	-14,0
Румунія	42,9	41,1	42,9	37,2	32,7	35,5	35,7	-7,2
Словенія	9,2	5,8	7,5	5,5	4,1	5,5	5,5	-3,7
Словаччина	38,6	34,9	30,5	29,4	18,3	15,0	13,9	-24,7
незважене середнє	26,6	25,7	21,8	19,7	13,9	13,4	11,4	-15,1
min	9,2	5,8	7,5	4,9	4,0	3,3	1,8	-7,4
max	42,9	41,1	42,9	37,2	32,7	35,5	35,7	-7,2

Джерело: складено та розраховано за даними [18; 22]

Досвід Польщі щодо скорочення розриву з ПДВ

Польща з 2015 р. зробила багато кроків для удосконалення адміністрування ПДВ у рамках Стратегії відповідального розвитку. Комплексний план скорочення розриву з ПДВ із 24,5% потенційних надходжень у 2015 р. приблизно до 15% протягом наступних 3 років. Вже у 2017 р. розрив було скорочено до 13,7%, а у 2018 р. – до 11,3%. Передумовами успішної реалізації плану стали сучасне законодавство, ефективне адміністрування та інтенсивна співпраця з бізнесом [23].

Для зменшення масштабів шахрайства з ПДВ було прийнято нові законодавчі норми, які включали, зокрема, застосування [24]:

- єдиної методології комплексної оцінки покуців як на внутрішньому ринку, так і по трансакціях в ЄС;
- стандартного аудиторського файлу по податках (SAFT), використання якого гарантує оперативне проведення аудиту та контролю діяльності;
- механізму роздільної оплати ПДВ.

Запровадження нових інструментів адміністрування ПДВ значно обмежило діяльність у сірій зоні, що забезпечило збільшення щорічних бюджетних доходів приблизно на 2,5 мільярда злотих. За результатами перевірок у 2016 р., у т.ч. руху коштів по банківських рахунках бізнесу (на основі запитів до банківських установ про відомості, що становлять банківську таємницю) виявлено порушень на суму близько 22,2 млрд. злотих (дорівнює майже половині обсягу бюджетного дефіциту), збільшилася кількість добровільних виправлень податкових декларацій на 184%. Встановлено, що найбільш високий ризик зловживань з ПДВ виникає у паливно-енергетичній сфері.

З липня 2018 р. у Польщі запроваджено добровільну участь покупця у відповідальності за сплату ПДВ. Це передбачає використання механізму роздільної оплати, коли оплата покупцем вартості товару, оподаткованого ПДВ, поділяється на два платежі: перший – оплата суми ПДВ відповідно до рахунку-фактури, на спеціальний рахунок ПДВ постачальника (продавця); другий – оплата ціни реалізації товару (без ПДВ) на банківський рахунок постачальника [25]. З 1 листопада 2019 року роздільна оплата застосовується у обов'язковому порядку при продажу окремих видів товарів або послуг, що включені до Закону про ПДВ, вартість яких перевищує 15 тисяч злотих.

Досвід Словаччини щодо удосконалення адміністрування ПДВ

У 2012 р. Словаччина поряд із Румунією належали до країн із найбільш високими показниками податкового розриву з ПДВ. У останні роки Словаччині вдалося знизити втрати бюджетних надходжень з ПДВ із 38,6% потенційних надходжень у 2012 р. до 13,9% у 2020 р.

Для боротьби з фінансовими злочинами та ухиленнями від сплати податку законом Словаччини про ПДВ передбачено застосування, зокрема, таких заходів:

- передача до податкової інспекції платниками ПДВ інформації про рахунки, що використовуються для операцій із ПДВ (для нових платників – у день реєстрації), за невиконання цієї умови – штраф до 10 тис. євро;

- відшкодування ПДВ на зазначені банківські рахунки платника ПДВ;
- розміщення інформації про банківські рахунки платників ПДВ на сайті податкової служби;
- можливість сплати ПДВ покупцем безпосередньо на рахунок податкової служби, а не постачальника;
- відповідальність за сплату ПДВ свого постачальника. Платник ПДВ (покупець) є гарантом сплати ПДВ своїм постачальником (податку з попереднього рівня, зазначеного у рахунку-фактурі). Зобов'язання гаранта виникають у випадку, якщо (§ 69 (14) Закону про ПДВ) постачальник не сплатив ПДВ, а покупець знав чи міг знати, що весь або частина податку на товари чи послуги не буде сплачено. Достатньою підставою для прийняття рішення податковим органом щодо відповідальності покупця за сплату ПДВ є один із таких фактів:

а) винагорода за товар або послугу, вказана в рахунку-фактурі, є необґрунтовано високою або необґрунтовано низькою;

б) на момент виникнення податкового зобов'язання покупця його статутний орган або член статутного органу чи партнер були статутним органом, членом статутного органу або партнером постачальника товару чи послуги (статутний орган у законодавстві Словаччини – особа чи група осіб, які уповноважені вчиняти юридичні дії з усіх питань від імені цієї юридичної особи);

в) оплату за товар або послугу (повністю чи частково) було здійснено на інший рахунок, ніж банківський рахунок постачальника, зазначений у день платежу на сайті податкового органу. Список платників ПДВ із номером рахунку податкового адміністратора публікується Фінансовим управлінням Словацької Республіки на своєму веб-сайті.

Поручитель зобов'язаний внести несплачений постачальником ПДВ протягом восьми днів із дня вручення відповідного рішення податкового органу Словаччини.

Європейська Комісія продовжує роботу по удосконаленню адміністрування ПДВ – у 2022 р., поряд зі звітом про розриви з ПДВ у країнах ЄС, було подано пропозиції щодо модернізації ПДВ за рахунок впровадження цифрових технологій [26], які мають зробити податкову систему більш стійкою до шахрайства. З метою вирішення проблем податкового адміністрування, пов'язаних, зокрема, із збільшення обсягу даних, які потрібно збирати, обробляти та аналізувати, запропоновано поправки до законодавчих актів ЄС (Директиви з ПДВ (2006/112/ЕС), Регламенту Ради (ЄС 282/2011) та Регламенту Ради про адміністративне співробітництво (ЄС 904/2010)), які передбачають [27]:

- надання звітності в режимі реального часу для транзакцій усередині ЄС по поставках B2B (business-to-business) для всіх платників податків (незалежно від їх розміру, сфери діяльності чи річного порога);
- генерування за кожною транзакцією електронних рахунків, що відповідають Європейському стандарту електронного виставлення рахунків (EN-16931-1);
- застосування нового визначення електронного рахунку як структурованого файлу, що відповідає Директиві 2014/55/ЄС щодо електронного виставлення рахунків при державних закупівлях (PDF-файли не будуть вважатися форматом електронного рахунку);
- включення до електронних рахунків додаткових даних – ідентифікатору банківського рахунку, на який буде зараховано оплату, дати та суми кожного платежу, пов'язаного з конкретною транзакцією (неможливість виписувати зведені рахунки-фактури); – ідентифікатору початкового рахунку-фактури (у випадку внесення до нього змін);
- передачу електронних рахунків протягом 2 робочих днів до місцевого податкового органу;
- створення на рівні ЄС нової системи обміну інформацією щодо ПДВ між податковими адміністраціями країн, яка забезпечуватиме перевірку,

агрегування, обробку та збереження отриманої інформації протягом п'яти років.

Після офіційного прийняття пропозиції щодо вдосконалення адміністрування ПДВ на рівні Європейського Союзу очікується їх впровадження у державах-членах ЄС у період до 2028 р.

Запропоновані у Директивах ЄС зміни, спрямовані, зокрема, на модернізацію звітності з ПДВ та спрощення електронних рахунків-фактур, оновлення правил ПДВ для економічної діяльності та надання послуг із використанням платформ, дозволять податковим адміністраціям країн ЄС активно використовувати цифрові технології для ефективної боротьби з податковим шахрайством та подальшим скороченням розриву з ПДВ.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Розв'язання завдань щодо забезпечення достатності власних ресурсів держави для фінансування пріоритетних бюджетних витрат, підтримання стійкої бази податкових надходжень та прийнятного рівня державного боргу потребує удосконалення податкової політики та адміністрування податків. Пріоритетним напрямом збільшення податкових надходжень, що одночасно не створює перешкод для економічного відновлення та довгострокового зростання, має бути розширення дохідної бази оподаткування, перш за все – з ПДВ та зменшення втрат його бюджетних надходжень.

До нових інструментів податкового адміністрування належать, зокрема, обов'язкове електронне виставлення рахунків за європейським стандартом та надання цифрової звітності в режимі реального часу; запровадження – за досвідом Словаччини – відповідальності покупця за сплату ПДВ у визначених Податковим кодексом України випадках; надання можливості покупцям сплачувати ПДВ безпосередньо на рахунки податкової адміністрації, що дозволить суттєво обмежити випадки блокування рахунків підприємств у ризикових ситуаціях; участь у співпраці між податковими адміністраціями країн ЄС у рамках нової централізованої системи обміну

інформацією щодо ПДВ. Такі інструменти базуються на використанні цифрових технологій, апробовані у країнах ЄС та забезпечують успішну боротьбу з податковим шахрайством з метою скорочення розриву з ПДВ.

У подальших дослідженнях мають розглядатися питання оновлення модернізації нормативно-правового забезпечення стягнення ПДВ в умовах здійснення економічної діяльності та надання послуг із використанням платформ, ключовими характеристиками яких – за визначенням Єврокомісії [28] – є застосування інформаційних та комунікаційних технологій для взаємодії між користувачами, збір та використання даних про такі взаємодії, виникнення мережевих ефектів, які роблять використання платформ цінним для різних користувачів.

Внесення відповідних змін до податкового законодавства України є важливою передумовою удосконалення системи адміністрування податків завдяки використанню сучасних цифрових технологій та розширення на такій основі дохідної бази податку на додану вартість.

Література

1. IMF (2023) “Ukraine: Request for an Extended Arrangement Under the Extended Fund Facility and Review of Program Monitoring with Board Involvement-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for Ukraine“ <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2023/03/31/Ukraine-Request-for-an-Extended-Arrangement-Under-the-Extended-Fund-Facility-and-Review-of-531687>
2. Mallock, W. (2011). Staatsverschuldung und Finanzkrise. (Recherche Spezial, 2/2011). Bonn: GESIS - Leibniz-Institut fuer Sozialwissenschaften. <https://nbn-resolving.org/urn:nbn:de:0168-ssoar-371746>
3. Haddinga Joost. Tax Policy and Economic Downturns in Europe. April 25, 2023. <https://taxfoundation.org/blog/eurozone-global-financial-crisis-tax-revenue/> (Accessed 29 September 2023).
4. OECD (2022), Tax Policy Reforms 2022: OECD and Selected Partner

- Economies, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/067c593d-en>. (Accessed 29 September 2023).
5. Amaglobeli David, Crispolti Valerio, Sheng Xuguang Simon. Cross-Country Evidence on the Revenue Impact of Tax Reforms. 30 Sep2022 <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/001/2022/199/article-A001-en.xml>
 6. OECD (2010), *Tax Policy Reform and Economic Growth*, OECD Tax Policy Studies, No. 20, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264091085-en>.
 7. Heady C., Johansson A., Arnold J., Brys B. and Vartia L. (2009). Tax Policy for Economic Recovery and Growth. *Studies in Economics* 0925, School of Economics, University of Kent.
 8. Dabla-Norris, E. and Lima F. (2018). Macroeconomic Effects of Tax Rate and Base Changes:: Evidence from Fiscal Consolidations. *IMF working paper*, WP/18/220.
 9. Lunina, I. and Bilousova, O. (2017). “Evaluation of budget revenues losses from vat”, *Ekonomika ta derzhava*, vol. 5, pp. 13–18.
 10. Keen, M. and Smith, S. (2007), VAT fraud and evasion: What do we know and what can be Done?, *IMF*, Washington, USA.
 11. Keen, M. (2013). The anatomy of the VAT. *IMF working paper*, WP/13/111.
 12. Barbone, Luca; Bonch-Osmolovskiy, Mikhail; Poniowski, Grzegorz (2015) : Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States: 2015 Report, *CASE Network Reports*, No. 124, ISBN 978-83-7178-629-7, Center for Social and Economic Research (CASE), Warsaw.
 13. Kleven Henrik J., Knudsen Martin B., Kreiner Claus T., Pedersen Søren, and Saez Emmanuel. Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Randomized Tax Audit Experiment in Denmark. *NBER Working Paper* No. 15769. February 2010. <https://www.nber.org/papers/w15769>
 14. Almunia, Miguel, and Lopez-Rodriguez David. 2018. "Under the Radar: The Effects of Monitoring Firms on Tax Compliance." *American Economic Journal*:

Economic Policy, 10 (1): 1-38.

15. Gupta, S., Keen, M., Shah, A., Verdier, G. (eds.) (2017). *Digital Revolutions in Public Finance*. Washington, DC: International Monetary Fund. <https://doi.org/10.5089/9781484315224.071>
16. OECD (2022), “Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies”, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/1e797131-en>.
17. The Concept of Tax Gaps. Report on VAT Gap Estimations by Fiscalis Tax Gap Project Group (FPG/041). Brussels, March 2016.
18. Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. et al., VAT gap in the EU – Report 2022, *Publications Office of the European Union*, 2022, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/109823>
19. Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., VAT gap in the EU : report 2021, *Publications Office*, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/447556>
20. European Commission (2023) “VAT Gap: EU countries lost €93 billion in VAT revenues in 2020” https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en
21. Dobaño Roger. SII de la AEAT: qué es y en qué consiste.16 mayo, 2023 <https://getquipu.com/blog/que-es-el-sii-suministro-inmediato-de-informacion-del-iva/>
22. Barbone, Luca et al. (2013) : Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 member states, CASE Network Reports, No. 116, ISBN 978-83-7178-598-6, Center for Social and Economic Research (CASE), Warsaw. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/119879/1/773133313.pdf>
23. Sarnowski Jan, Selera Paweł.(2019) Reducing the VAT Gap: Lessons from Poland : Causes - Remedies – Outlook. Polish Economic Institute.
24. Simińska-Domańska, K. (2019) Reducing the Vat Gap in Poland. *Scientific Journal of Bielsko-Biala School of Finance and Law*. Bielsko-Biała, PL, 23(2), pp. 39–44. doi: 10.5604/01.3001.0013.6516.

25. Namiotkiewicz Grzegorz, Szymura Tomasz. Mandatory Split Payment Method for VAT payments. 30 September 2019. https://www.cliffordchance.com/briefings/2019/09/mandatory_split_paymentmethodforvatpayments.html
26. European Commission (2023) “VAT and Administrative Cooperation”. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/vat-and-administrative-cooperation_en#modal
27. Fonoa (2023) “VAT in the Digital Age: What You Need to Know”. <https://www.fonoa.com/blog/vat-in-the-digital-age-what-you-need-to-know>
28. European Commission (2023) “Shaping Europe’s digital future. Online Platforms”. <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/online-platforms>.

References

1. IMF (2023), “Ukraine: Request for an Extended Arrangement Under the Extended Fund Facility and Review of Program Monitoring with Board Involvement-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for Ukraine”, available at: <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2023/03/31/Ukraine-Request-for-an-Extended-Arrangement-Under-the-Extended-Fund-Facility-and-Review-of-531687> (Accessed 29 September 2023).
2. Mallock, W., (2011), “*Staatsverschuldung und Finanzkrise*”, (Recherche Spezial, 2/2011), Bonn: GESIS - Leibniz-Institut fuer Sozialwissenschaften, available at: <https://nbn-resolving.org/urn:nbn:de:0168-ssoar-371746> (Accessed 29 September 2023).
3. Haddinga, J. (2023), “Tax Policy and Economic Downturns in Europe”, available at: <https://taxfoundation.org/blog/eurozone-global-financial-crisis-tax-revenue/> (Accessed 29 September 2023).
4. OECD (2022), “Tax Policy Reforms 2022: OECD and Selected Partner Economies”, OECD Publishing, Paris, available at: <https://doi.org/10.1787/067c593d-en> (Accessed 29 September 2023).

5. Amaglobeli, D., Crispolti, V., and Sheng, X.S. (2022), “Cross-Country Evidence on the Revenue Impact of Tax Reforms”, available at: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/001/2022/199/article-A001-en.xml> (Accessed 29 September 2023).
6. OECD (2010), “Tax Policy Reform and Economic Growth”, *OECD Tax Policy Studies*, vol. 20, OECD Publishing, Paris, available at: <https://doi.org/10.1787/9789264091085-en> (Accessed 29 September 2023).
7. Heady, C., Johansson, A., Arnold, J., Brys, B. and Vartia, L. (2009), “Tax Policy for Economic Recovery and Growth”, *Studies in Economics 0925*, School of Economics, University of Kent.
8. Dabla-Norris, E. and Lima, F. (2018), “*Macroeconomic Effects of Tax Rate and Base Changes:: Evidence from Fiscal Consolidations*”, IMF working paper, WP/18/220.
9. Lunina, I. and Bilousova, O. (2017), “Evaluation of budget revenues losses from vat”, *Ekonomika ta derzhava*, vol. 5, pp. 13–18.
10. Keen, M. and Smith, S. (2007), “VAT fraud and evasion: What do we know and what can be Done?”, *IMF*, Washington, USA.
11. Keen, M. (2013), “*The anatomy of the VAT*”, IMF working paper, WP/13/111.
12. Barbone, L., Bonch-Osmolovskiy, M., and Poniowski, G. (2015), “*Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States: 2015 Report*”, CASE Network Reports, vol. 124, ISBN 978-83-7178-629-7, Center for Social and Economic Research (CASE), Warsaw.
13. Kleven Henrik J., Knudsen Martin B., Kreiner Claus T., Pedersen S., and Saez E., (2010), “Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Randomized Tax Audit Experiment in Denmark”, *NBER Working Paper* vol. 15769. available at: <https://www.nber.org/papers/w15769> (Accessed 29 September 2023).
14. Almunia, M., and Lopez-Rodriguez D., (2018), “Under the Radar: The Effects of Monitoring Firms on Tax Compliance” *American Economic Journal: Economic Policy*, vol. 10, no 1, pp.1-38.

15. Gupta, S., Keen, M., Shah, A., Verdier, G. (eds.), (2017), “*Digital Revolutions in Public Finance*”, International Monetary Fund, Washington, available at: <https://doi.org/10.5089/9781484315224.071>(Accessed 29 September 2023).
16. OECD (2022), “Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies”, *OECD Publishing*, Paris, available at: <https://doi.org/10.1787/1e797131-en>. (Accessed 29 September 2023).
17. European Commission (2016), “*The Concept of Tax Gaps. Report on VAT Gap Estimations*”, Fiscalis Tax Gap Project Group (FPG/041), Brussels.
18. European Commission, CASE, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., and Śmietanka, A. (2022), “*VAT gap in the EU – Report 2022*”, Publications Office of the European Union, Luxembourg, available at: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/109823> (Accessed 29 September 2023).
19. Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., and Śmietanka, A. (2021), “*VAT Gap in the EU Report 2021*”, Publications Office of the European Union, Luxembourg, available at: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/447556> (Accessed 29 September 2023).
20. European Commission (2023), “VAT Gap: EU countries lost €93 billion in VAT revenues in 2020”, available at: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en (Accessed 29 September 2023).
21. Dobaño, R. (2023), “SII de la AEAT: qué es y en qué consiste”, available at: <https://getquipu.com/blog/que-es-el-sii-suministro-inmediato-de-informacion-del-iva/> (Accessed 29 September 2023).
22. Barbone, L. et al. (2013), “*Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 member states*”, CASE Network Reports, vol. 116, ISBN 978-83-7178-598-6, Center for Social and Economic Research (CASE), Warsaw, available at: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/119879/1/773133313.pdf> (Accessed 29 September 2023).
23. Sarnowski, J. and Selera, P. (2019), “*Reducing the VAT Gap: Lessons from*

Poland”, Causes - Remedies – Outlook, Polish Economic Institute, Warsaw, Poland.

24. Simińska-Domańska, K. (2019), “Reducing the Vat Gap in Poland”, *Scientific Journal of Bielsko-Biala School of Finance and Law*, Bielsko-Biała, PL, vol. 23(2), pp. 39–44, doi: 10.5604/01.3001.0013.6516.

25. Namiotkiewicz, G. and Szymura, T. (2019), “Mandatory Split Payment Method for VAT payments”, available at: https://www.cliffordchance.com/briefings/2019/09/mandatory_split_paymentmethodforvatpayments.html (Accessed 29 September 2023).

26. European Commission (2023), “VAT and Administrative Cooperation”, available at: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/vat-and-administrative-cooperation_en#modal (Accessed 29 September 2023).

27. Fonoa (2023), “VAT in the Digital Age: What You Need to Know”, available at: <https://www.fonoa.com/blog/vat-in-the-digital-age-what-you-need-to-know> (Accessed 29 September 2023).

28. European Commission (2023), “Shaping Europe’s digital future. Online Platforms”, available at: <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/online-platforms> (Accessed 29 September 2023).

Стаття надійшла до редакції 09.10.2023 р.