

DOI: 10.32999/ksu2307-8030/2019-36-19

УДК 336.225.613

**Тютюник І.В.**

кандидат економічних наук, доцент,  
старший викладач кафедри фінансів і підприємництва  
Сумського державного університету  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5883-2940>  
E-mail: [i.karpenko@finance.sumdu.edu.ua](mailto:i.karpenko@finance.sumdu.edu.ua)

## АНАЛІЗ ПІДХОДІВ ДО ОЦІНЮВАННЯ РОЗРИВУ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ<sup>1</sup>

Стаття присвячена дослідженню сутності та особливостей формування податкових розривів за податком на додану вартість. На основі аналізу існуючого теоретичного та практичного досвіду детінізації економіки проведено систематизацію підходів до оцінювання податкових розривів, визначено їх характерні риси та особливості. Аналіз існуючих практик оцінювання податкових розривів за ПДВ засвідчив відсутність уніфікованого підходу до їх оцінки, низький рівень апробації отриманих результатів в Україні, відсутність законодавчого врегулювання питань оцінювання та управління податковими розривами на рівні органів законодавчої та виконавчої влади. За результатами аналізу зроблено висновок про доцільність дослідження проблеми постійного зростання частки тіньового сектору економіки, в тому числі і за рахунок ухилення від виконання платниками своїх податкових зобов'язань за допомогою оцінювання обсягу податкових розривів.

**Ключові слова:** податковий розрив, податок на додану вартість, адміністрування ПДВ, тінізація економіки, оцінювання розриву.

### **Тютюник И.В. АНАЛИЗ ПОДХОДОВ К ОЦЕНКЕ РАЗРЫВА ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ**

Статья посвящена исследованию сущности и особенностей формирования налоговых разрывов по налогу на добавленную стоимость. На основе анализа существующего теоретического и практического опыта детенизации экономики проведена систематизация подходов к оценке налоговых разрывов, определены их характерные особенности. Анализ существующих практик оценки налоговых разрывов по НДС показал отсутствие унифицированного подхода к их оценке, низкий уровень апробации полученных результатов в Украине, законодательного урегулирования вопросов оценки и управления налоговыми разрывами на уровне органов законодательной и исполнительной власти. По результатам анализа сделан вывод о целесообразности исследования проблемы постоянного роста доли теневого сектора экономики, в том числе и за счет уклонения от выполнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств посредством оценки объема налоговых разрывов.

**Ключевые слова:** налоговый разрыв, налог на добавленную стоимость, администрирования НДС, тенизация экономики, оценки разрыва.

### **Tiutiunyk Inna. ANALYSIS OF APPROACHES TO THE ASSESSMENT OF THE TAX GAP FOR VALUE ADDED TAX**

Value added tax is one of the most important sources of state budget replenishment both in Ukraine and in the world. VAT is one of the few indirect taxes for which taxpayers have developed a significant number of schemes and mechanisms to minimize their obligations. The existence of an effective, fair and effective regulatory framework for the functioning of VAT does not guarantee the completeness and timeliness of its payment. Quite often, the existence of a wide range of privileges and special conditions for charging this tax is used by taxpayers for the purpose of unjustified receipt of benefits. These features form the prerequisites for strengthening the control over the efficiency of the administration of accrual procedures and payment of VAT by the tax authorities, rather than on its regulatory support. The article is devoted to the study of the nature and features of the formation of tax breaks on value added tax. The object of the article is to analysis of existing practices for assessing the extent of the VAT gap. On the basis of the analysis of the existing theoretical and practical experience of the de-shadowing of the economy, systematization of approaches to the assessment of tax breaks has been carried out, their characteristic features have been determined. The analysis of the existing practices of assessing tax breaks on VAT showed that there is no unified approach to their assessment, the low level of approbation of the results obtained in Ukraine, the legislative settlement of issues of assessment and management of tax breaks at the level of legislative and executive authorities. The theoretical and methodological basis of the study are the fundamental principles of modern economic theory and state management, the current world experience in assessing tax gaps in the economy. According to the results of the analysis, it was concluded that it is advisable to investigate the problem of constant growth of the share of the shadow sector of the economy, due to the evasion of taxpayers' fulfillment of their tax obligations by assessing the volume of tax gaps. The results of the research may be useful for the authorities when developing measures to prevent tax evasion. Results can be the basis for further research, in the context of determining the most effective instruments to counter tax evasion.

**Keywords:** tax gap, value added tax, VAT administrations, shadowing of the economy, gap estimates.

<sup>1</sup> Виконано в рамках науково-дослідної теми № 0117U003930 «Економетричне моделювання механізму запобігання тіньовим схемам виведення капіталу через податкові та інвестиційні канали в Україні»

**Постановка проблеми.** Сучасні тенденції світового економічного розвитку свідчать про наявність значної кількості факторів негативного впливу на економічний, політичний та соціальний розвиток країни. Одним із джерел постійного негативного багатовимірного впливу на державну політику є податкові розриви. Невідповідність обсягу фактичних та потенційних податкових надходжень поглиблюють існуючі дисбаланси в економіці, загострюють проблему дефіциту бюджету, посилюють заходи жорсткої економії та відсутності суспільних благ та послуг високої якості.

Податкові надходження є вагомим джерелом наповнення державного бюджету та підвищення рівня економічної безпеки країни. Таким чином, розуміння складових формування податкового розриву та вимірювання його обсягу є важливим етапом формування державної бюджетної політики, оскільки дозволяє сформулювати уявлення про ефективність податкової системи та діяльності контролюючих органів.

На сьогоднішній день, вагоме місце в структурі податкових надходжень займає податок на додану вартість. У країнах – членах ЄС, частка ПДВ складає приблизно п'яту частину загального обсягу податкових надходжень, а отже, оцінка розриву за ПДВ є основним кроком для аналізу ефективності його адміністрування та визначення реального обсягу ухилення платниками від виконання своїх податкових зобов'язань.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання передумов та наслідків тінзації економіки привертало увагу значної кількості вчених. Систематизація наукових праць присвячених питанням оцінювання рівня податкового розриву дозволила виокремити дві окремі групи досліджень. Перша група представлена методами контролю та аудиту, що передбачають наявність великої вибірки репрезентативних платників податків (мікрометоди).

Друга група емпіричних досліджень спирається на мікрометоди, які базуються на невідповідності між задекларованим та реально отриманим доходом, який включає і тіншову складову економіки. При цьому М. Геммель і Дж. Хассельдін [5] головним недоліком даних методів називають високий рівень агрегації, а отже складність забезпечення точного результату оцінки податкового розриву в розрізі окремих податків. В рамках мікрометодів оцінювання податкових розривів здійснюється за допомогою методу національних доходів та витрат, методів єдиного індикатора та методів множинних індикаторів (MIMIC).

**Мета дослідження.** На основі вищезазначеного можна сформулювати мету дослідження, яка полягає у проведенні порівняльного аналізу існуючих практик оцінювання обсягу податкового розриву за ПДВ.

**Виклад матеріалу дослідження та його основні результати.** Податкова система країни – досить складний елемент державної політики, особливості якого визначаються рівнем економічного та політичного розвитку країни. Враховуючи наявність суттєвих відмінностей в формах господарювання, які існують в країні, рівнях життя населення, корупції, інфляції, тощо, сучасні системи оподаткування суттєво відрізняються як за кількістю платежів так і складністю їх нарахування. Крім того, однією із особливостей податкової системи, що значно ускладнює процеси адміністрування податків є її мінливість.

Постійна зміна ставок податків, об'єктів та баз оподаткування призводить до маніпулювання плат-

никами податків та ухилення від виконання своїх податкових зобов'язань. Реалізація тіншових фінансових операцій, в основі яких є зменшення податкових платежів, призводить до виникнення податкових розривів в економіці.

На сьогоднішній день наявна значна кількість підходів до оцінки розриву за ПДВ, основні відмінності яких визначаються особливостями стягнення даного податку в країні та методом, який лежить в основі розрахунку.

За даними Європейської комісії [4] розрив за ПДВ є єдиним податковим розривом, обсяг якого оцінюється для всіх країн-членів ЄС. Що стосується решти податків, то лише 11 країн-членів ЄС, обчислюють податкові розриви щодо податку на прибуток підприємств або на доходи фізичних осіб, зокрема: Чехія, Естонія, Фінляндія, Німеччина, Італія, Латвія, Польща, Португалія, Словаччина, Словенія та Великобританія.

Однак, не зважаючи на достатнє дослідження питань оцінювання розривів за ПДВ лише 43% аналізованих країн мають розроблену на рівні держави політику протидії тінзації економіки та формуванню податкових розривів. За результатами аналізу, Р. Мерфі [8] підкреслює, що крім того, що країни ЄС, як правило, нехтують процесами оцінювання податкових розривів, існують великі відмінності в методології оцінки, прийняті державами ЄС.

Д. Джайлз [6] оцінювання обсягу податкового розриву в Новій Зеландії здійснює за допомогою MIMIC моделі, яка розглядає приховану економіку як «приховану змінну» і використовує модель попиту на валуту для визначення її розміру. На основі розрахунків автор робить висновок про те, що загальний податковий розрив в країні коливається між 6,4% та 10,2% ВВП. Значення податкового розриву у відсотках від загального податкового зобов'язання автор розглядає як монотонну функцію.

Спеціалісти Інституту перспективних досліджень (Institute for Advanced Studies, США) розмір розриву за ПДВ визначають за методом «зверху вниз». Розрив за ПДВ визначається як різниця між сумою загального теоретичного зобов'язання з ПДВ та сумою фактично зібраного податку [10].

Сума зобов'язань за ПДВ автори розраховують за «consumption-side» підходом за наступною формулою:

$$VTTL = \sum_{i=1}^N (rate_i \times Value_i) + \sum_{i=1}^N (rate_i \times propex_i \times IC Value_i) + \sum_{i=1}^N (rate_i \times propex_i \times GFCF Value_i) + net adjustments \quad (1)$$

де  $rate$  – ефективна ставка;

$Value$  – обсяг кінцевого споживання;

$IC Value$  – значення проміжного споживання;

$propex$  – відсоток випуску продукції в певному секторі, який звільняється від сплати ПДВ;

$GFCF Value$  – валовий основний капітал;

$i$  – сектор економіки.

Сума зобов'язання з ПДВ розраховується для обсягу кінцевих витрат домогосподарств, державних та неприбуткових установ без вирахування ПДВ на проміжне споживання звільнених галузей та суми ПДВ для звільнених від оподаткування секторів економіки. Крім того автори пропонують враховувати специфічні норми оподаткування, такі як звільнення малого бізнесу від ПДВ (якщо це застосовується), суми витатки бізнесу на харчування, напої та житло, що не оподатковуються.

Автори виділяють три види розриву за податком на додану вартість: розрив політики, розрив

звільнення від оподаткування та розрив ставки, розрахунок яких наведено в формулах 2-4 відповідно [10].

$$1 - P_E = \left( \frac{\sum_{i=1}^N T_i C_i}{\tau_s \sum_{i=1}^N C_i} \right) \left( \frac{\sum_{i=1}^N T_i^{*,E} C_i}{\sum_{i=1}^N T_i C_i} \right) = \left( \frac{\sum_{i=1}^N T_i^{*,E} C_i}{\tau_s \sum_{i=1}^N C_i} \right) \quad (2)$$

$$1 - P_E = \left( \frac{\sum_{i=1}^N T_i C_i}{\tau_s \sum_{i=1}^N C_i} \right) \left( \frac{\sum_{i=1}^N T_i^{*,E} C_i}{\sum_{i=1}^N T_i C_i} \right) = \left( \frac{\sum_{i=1}^N T_i^{*,E} C_i}{\tau_s \sum_{i=1}^N C_i} \right) \quad (3)$$

$$1 - P_R = \left( \frac{\sum_{i=1}^N T_i C_i}{\tau_s \sum_{i=1}^N C_i} \right) \left( \frac{\sum_{i=1}^N T_i^{*,R} C_i}{\sum_{i=1}^N T_i C_i} \right) = \left( \frac{\sum_{i=1}^N T_i^{*,R} C_i}{\tau_s \sum_{i=1}^N C_i} \right) \quad (4)$$

За результатами розрахунку розриву за ПДВ в країнах Європейського Союзу за період 2013-2018 рр. автори прийшли до висновку про зростання зобов'язань за ПДВ до 1,223 млрд. євро (2,9%) за результатами 2017 року, в той час як надходження ПДВ збільшилися на 4,1% та склали 1,086 млрд. євро. У цілому по ЄС розрив зменшився до 11,2%, порівняно з 12,2% у 2016 році (рис. 1) [10].

Найменший обсяг розриву мали Кіпр (0,6%), Люксембург (0,7%) та Швеція (1,5%). Найвищий – Румунія (35,5%), Греція (33,6%) та Литва (25,3%). В цілому, половина країн-членів ЄС мали розрив більше 10,1%. У номінальному вираженні найбільше значення податкового розриву за ПДВ було зафіксовано в Італії (33,6 млрд. євро), Німеччині (25 млрд. євро) та Великобританії (19,2 млрд. євро).

Д. Нерудова та М. Добранці [9] оцінку розриву за ПДВ здійснювали на основі стохастичної моделі податкової межі, яка базується на оцінці максимального можливого обсягу податкових надходжень, які країна може отримати на основі податкових зобов'язань. Дана модель на відміну від підходу «зверху вниз» передбачає врахування впливу низки інших факторів зовнішнього середовища на рівень ефективності ПДВ. На думку авторів, даний підхід дозволяє визначити заходи, необхідні для підвищення ефективності ПДВ та зменшення розриву за ПДВ у країнах ЄС.

Вперше концепція стохастичної моделі податкової межі як виробничої функції, що використовується для аналізу податкової ефективності країни, була розроблена Л. Альфірманом [1]. Дана функція оцінює максимальний обсяг податкових надходжень, які країна може зібрати, на основі наступних вхідних даних: рівень доходу, участь робочої сили, кількість учнів середньої школи в розрахунку на душу населення, частка сільського господарства в загальному ВВП та ступінь відкритості економіки. Граничне значення виробництва визначається на основі наступних показників: праця, капітал та матеріали.

Методологія, базується на двох моделях стохастичної межі: часова модель неефективності Ж. Баттеса та Т. Коллі [3], та модель, яка розмежує ефекти країни від стійкої неефективності та неефективності, що змінюється у часі, запропоновану С. Кумбхакар, Ж. Ліен і Дж. Хардакер [7].

$$\ln y_i = f(x_i; \beta) + \epsilon_i \quad (5)$$

$$\epsilon_i = v_i - u_i; u_i \geq 0; \quad (6)$$

де  $\epsilon_i$  – термін помилки;

$u_i$  – різниця між максимальним і фактичним виходом.

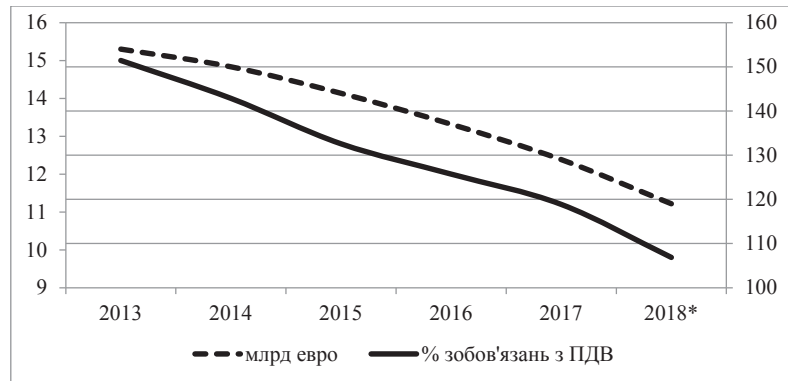


Рис. 1. Оцінка розриву за ПДВ в країнах ЄС [10]

$$u_i = \ln y_i^* - \ln y_i \quad (7)$$

де  $u_i$  – являє собою відсоток, на який фактичний рівень податкових надходжень можна збільшити, використовуючи той самий рівень вхідних даних, за умови ефективного адміністрування податків;

$v_i$  – обсяг втраченої продукції через технічну неефективність.

В Україні оцінювання розриву за ПДВ здійснюється за методом С-ефективності або коефіцієнтом доходу від ПДВ (далі VRR). Даний метод розглядає розрив ПДВ як відношення фактичних доходів від ПДВ до доходів від ПДВ, які були б стягнуті, за умови застосування стандартної ставки ПДВ на всю потенційну базу оподаткування [11]. Потенційна база ПДВ включає всі поставки товарів та послуг та нематеріальні активи, споживані підприємствами, фізичними особами чи урядами та іншими структурами, які діють як бізнес, як неприбуткові організації.

Відповідно до даного методу рівень податкового розриву в Україні оцінюється в 25-30%, що відповідає значенню окремих країн ЄС (таблиця 1).

Серед науковців існує значна кількість думок щодо неефективності та недоцільності використання традиційних методів оцінки податкових розривів в економіці. Так, на думку М. Геммеля та Дж. Хасельдіна [5] головним недоліком мікро-, так і мікрометодів оцінювання податкового розриву є те, що вони не враховують особливостей поведінки платників податків, яка знижує надійність отриманих результатів.

Таблиця 1

Середнє значення податкового розриву в Україні та країнах ЄС за методом С-ефективності (% до потенційних податкових надходжень ПДВ) [11]

Країни	2008	2009	2010	2011	2012
Україна	21	19	17	19	18
Угорщина	26	26	28	30	25
Польща	9	15	12	15	25
Румунія	37	49	48	48	44
Словаччина	30	36	38	37	39
Латвія	26	42	37	41	34
Литва	29	40	36	36	36
Естонія	19	13	15	18	14

Зважаючи на вищезазначене, науковцями розроблено підхід до поведінкового економічного моделювання платників податків. Вперше теоретичну поведінкову економічну модель розроблено М. Аллінгем та А. Сандмо [2]. В основі даної моделі лежить дослід-



ження взаємодії між податковим органом та платниками податків, які ухилиються від сплати податків.

**Висновки.** Таким чином, проведений аналіз свідчить про наявність широкого спектру підходів до оцінювання обсягу податкових розривів в економіці, особливості застосування яких визначаються умовами податкової системи країни. Враховуючи наявність суттєвих відмінностей в процедурах нарахування та стягнення податків в різних країнах світу, застосування світових практик оцінювання податкових розривів є досить складним та трудомістким процесом. В Україні, на сьогоднішній день, дані питання залишаються малодослідженими. Існують окремі напрацювання щодо визначення втрат економіки внаслідок застосування тінювих схем виведення коштів, але вони мають досить локальний та точковий характер.

На нашу думку, не розробленість методичного інструментарію оцінювання обсягу податкових розривів та відповідно ідентифікації всіх учасників тінювих фінансових операцій та масштабу їх впливу на показники економічного розвитку країни призводять до зростання масштабів викривлення даних суб'єктами господарювання, формують передумови до зниження ефективності державної політики у сфері детінізації економіки.

Таким чином, аналіз міжнародних практик оцінювання податкових розривів в економіці та їх адаптація до особливостей сучасної податкової системи України має слугувати підґрунтям до запровадження на рівні держави інструментарію оцінки втрат економіки внаслідок тінювих схем приховування доходу та сприятиме більш комплексному вирішенню проблеми зниження темпів економічного та соціального розвитку країни.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Alfirman L. (2003). Estimating stochastic frontier tax potential: Can Indonesian local governments increase tax revenues under decentralization. Center for Economic Analysis, University of Colorado at Boulder. Working paper. URL: <https://www.colorado.edu/economics/papers/WPs-03/wp03-19/wp03-19.pdf> (дата звернення: 10.11.2019).
2. Allingham M.G., Sandmo A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*. Vol. 1, pp. 323–338.
3. Battese G.E., Coelli T.J. (1995). A model for technical inefficiency effects in a stochastic frontier production function for panel data. *Empirical Economics*. Vol. 20(2), pp. 325–332.
4. European Commission. Tax Policies in the European Union 2016 Survey. Brussels: European Commission. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/tax\\_policies\\_survey\\_2016.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_survey_2016.pdf). (дата звернення: 10.11.2019).
5. Gemmell N., Hasseldine J. (2012). The tax gap: a methodological review. In *Advances in Taxation*. Emerald Group Publishing Limited. Vol. 1, pp. 203–231.

6. Giles D.E. (1999). Modelling the hidden economy and the tax-gap in New Zealand. *Empirical Economics*. Vol. 24(4), pp. 621–640.
7. Kumbhakar S.C., Lien G., Hardaker J.B. (2014). Technical efficiency in competing panel data models: a study of Norwegian grain farming. *Journal of Productivity Analysis*. Vol. 41(2), pp. 321–37.
8. Murphy R. (2017). Why bother with the tax gap? An introduction to modern taxation theory, London: City Political Economy Research. URL: [https://www.city.ac.uk/data/assets/pdf\\_file/0007/348856/CITYPERC-WPS-201704.pdf](https://www.city.ac.uk/data/assets/pdf_file/0007/348856/CITYPERC-WPS-201704.pdf) (дата звернення: 10.11.2019).
9. Nerudova D., Dobranschi M. (2019). Alternative method to measure the VAT gap in the EU: Stochastic tax frontier model approach. *PLoS ONE*. Vol. 14(1). URL: <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0211317> (дата звернення: 10.11.2019).
10. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report Austria. Institute for Advanced Studies. 2019. 79 p.
11. Сербрянський Д. Фіскальна ефективність ПДВ в Україні. URL: [http://advisortax.org/wp-content/uploads/2016/11/VAT\\_Present.pdf](http://advisortax.org/wp-content/uploads/2016/11/VAT_Present.pdf) (дата звернення: 10.11.2019).

#### REFERENCES:

1. Alfirman L. (2003). Estimating stochastic frontier tax potential: Can Indonesian local governments increase tax revenues under decentralization. Center for Economic Analysis, University of Colorado at Boulder. Working paper. Available at: <https://www.colorado.edu/economics/papers/WPs-03/wp03-19/wp03-19.pdf> (accessed 10 November 2019)
2. Allingham M.G., Sandmo A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, vol. 1, pp. 323–338.
3. Battese G.E., Coelli T.J. (1995). A model for technical inefficiency effects in a stochastic frontier production function for panel data. *Empirical Economics*, vol. 20(2), pp. 325–32.
4. European Commission. Tax Policies in the European Union 2016 Survey. Brussels: European Commission. Available at: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/tax\\_policies\\_survey\\_2016.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_survey_2016.pdf) (accessed 10 November 2019)
5. Gemmell N., Hasseldine J. (2012). The tax gap: a methodological review. In *Advances in Taxation*. Emerald Group Publishing Limited, vol. 1, pp. 203–231.
6. Giles D.E. (1999). Modelling the hidden economy and the tax-gap in New Zealand. *Empirical Economics*, vol. 24(4), pp. 621–640.
7. Kumbhakar S.C., Lien G., Hardaker J.B. (2014). Technical efficiency in competing panel data models: a study of Norwegian grain farming. *Journal of Productivity Analysis*, vol. 41(2), pp. 321–37.
8. Murphy R. (2017). Why bother with the tax gap? An introduction to modern taxation theory, London: City Political Economy Research. Available at: [https://www.city.ac.uk/\\_data/assets/pdf\\_file/0007/348856/CITYPERC-WPS-201704.pdf](https://www.city.ac.uk/_data/assets/pdf_file/0007/348856/CITYPERC-WPS-201704.pdf) (accessed 10 November 2019)
9. Nerudova D., Dobranschi M. (2019). Alternative method to measure the VAT gap in the EU: Stochastic tax frontier model approach. *PLoS ONE*, 14(1). Available at: <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0211317> (accessed 10 November 2019)
10. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report Austria. – Institute for Advanced Studies, 79 p.
11. Serebryanskyi D. (2016). Fiskalna efektyvnist PDV v Ukraini [Fiscal Efficiency of VAT in Ukraine]. Available at: [http://advisortax.org/wp-content/uploads/2016/11/VAT\\_Present.pdf](http://advisortax.org/wp-content/uploads/2016/11/VAT_Present.pdf) (accessed 10 November 2019)

Стаття надійшла до редакції 15.11.2019.  
The article was received 15 November 2019.