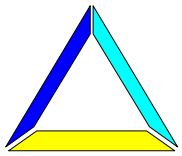
ІНСТИТУТ ЕКОНОМІЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПОЛІТИЧНИХ КОНСУЛЬТАЦІЙ В УКРАЇНІ

НІМЕЦЬКА КОНСУЛЬТАТИВНА ГРУПА З ПИТАНЬ ЕКОНОМІЧНИХ РЕФОРМ

01034 Київ, вул. Рейтарська, 8/5-А, тел. (+38044) 228-6342, 228-6360, факс 228-6336
E-mail: institute@ier.kiev.ua, http://www.ier.kiev.ua



ТЗ6

Заміна ПДВ чи краще адміністрування?

Резюме

Доходи від ПДВ в Україні знижуються через численні податкові пільги та низьку податкову дисципліну, іншими словами маніпуляції та/або відверте шахрайство, що спричиняє низькі доходи та великі обсяги заявлені до відшкодування. Крім цього, система ПДВ викликає нарікання через уразливість до корупції та затримку відшкодування цього податку підприємствам.

Можливими вирішеннями проблеми низьких доходів від ПДВ є заміна ПДВ, наприклад на загальний податок з продажу (ЗПП), або покращення адміністрування ПДВ. Ми стверджуємо, що ПДВ є кращим податком для України ніж ЗПП.

Однак, адміністрування ПДВ можна суттєво покращити. Ми особливо рекомендуємо

- Запровадити ПДВ рахунки разом з допоміжними заходами, такими як касовий метод нарахування та автоматичне відшкодування ПДВ;
- Реформувати орган податкового адміністрування (ДПА), спростити податкове законодавство та сприяти дотриманню законів.

На нашу думку, проблеми ухилення від сплати податків та наявність податкових пільг тісно пов'язані між собою. Зменшення податкових пільг потенційно підштовхує фірми до більшого ухилення. Краще адміністрування (наприклад внаслідок запровадження ПДВ - рахунків) зробить схеми ухилення більш дорогими і тому фірми будуть більш схильні лобіювати надання пільг. Таким чином, ми наводимо аргументи на користь подальшого та стійкого зменшення пільг зі сплати ПДВ, зокрема, пільг, наданих за галузевою ознакою, як необхідної складової покращення адміністрування цього податку. У цьому відношенні ми рекомендуємо переглянути та впровадити Закон про державну допомогу та додати оцінку всіх видів прямих та непрямих субсидій, включаючи податкові видатки, до періодичних звітів Антимонопольного комітету перед Верховною Радою України.

В результаті, податкова дисципліна, поліпшена шляхом кращого адміністрування, та збільшена внаслідок скорочення пільг податкова база може, в такому разі, виправдати зниження ставки ПДВ.

Зміст

1. Опис проблеми

2. Кількісна оцінка та можливі шляхи вирішення

3. Заміна ПДВ на інший податок

4. Покращення адміністрування ПДВ

5. Рекомендації

Додаток: Результати виконання ПДВ у міжнародному контексті

1. Опис проблеми

Податок на додану вартість (ПДВ) є податком на споживання, що сплачується на кожному етапі виробництва та продажу товару у вигляді сталої частки доданої вартості і потім частково повертається платнику податку при продажу товару. Він замінив податок з обороту, що існував за радянських часів, у процесі реформ. Проте, частка доходів від ПДВ у структурі доходів зведеного бюджету знизилася з 29,3% у 1997 році, коли був введений теперішній закон про ПДВ, до 16,8% у 2003 році. Частка доходів від ПДВ у ВВП скоротилася майже удвічі з 8,8% до 4,8% за той самий період. Це сигналізує про суттєве падіння фактичних надходжень від ПДВ порівняно з потенційними (див детальний аналіз останніх результатів виконання ПДВ у міжнародному контексті у Додатку).

Хоча податкова реформа 2004 року принесе покращення, такі як розширення бази оподаткування, заборону списання податкової заборгованості та спробу розв'язати проблему заборгованості з відшкодування ПДВ, джерелами низьких результатів виконання ПДВ все ж є минула практика надання численних пільг та низька податкова дисципліна через маніпуляції та/або відверте шахрайство.

1.1. Пільги зі сплати ПДВ

В Україні надаються два види пільг зі сплати ПДВ: нульова ставка та звільнення від оподаткування. Для товарів, що оподатковуються за нульовою ставкою, ПДВ не на стягується при продажу. Продавець отримує кредит у повному обсязі за ПДВ, сплачений за фактори виробництва. При звільненні від оподаткування, ПДВ також не стягується при продажу, але продавці не отримують права включати суму ПДВ, сплачену за фактори виробництва, до податкового кредиту. У цьому разі зростають витрати продавця, хоча створена ним додана вартість не підлягає оподаткуванню податком на додану вартість.

Загалом, пільги зі сплати ПДВ скорочують базу оподаткування і таким чином скорочують надходження та збільшують обсяг відшкодування.[1] За оцінкою Міністерства Фінансів, для всіх пільг по ПДВ обсяг несплаченого податку склав 38 мільярдів гривень у 2003 році. Переважна частина цієї суми є наслідком оподаткування експорту за нульовою ставкою, у той час як інші "стандартні пільги",

[1] Однак, якщо ранні стадії виробництва звільнені від сплати ПДВ, то наступна сума реалізації пере-оподатковується, оскільки ПДВ сплачений на фактори виробництва на попередніх етапах не зараховується до податкового кредиту. В результаті, база оподаткування може не скорочуватися, а зростати за рахунок каскадного ефекту.

що є загальноприйнятими у більшості країн світу та відображають найкращі методи справляння ПДВ, коштували для бюджету біля 3 мільярдів гривень.[2]

Водночас, втрати бюджету внаслідок нестандартних пільг, що є особливостями системи ПДВ в Україні, за оцінкою Міністерства Фінансів складали близько 8 мільярдів гривень у 2003 році.[3] Основні пільги (з нижньою межею оцінки суми несплаченого податку у дужках) включають періодичні друковані видання, книжки та підручники вітчизняного виробництва (363 млн гривень); продаж лікарських засобів (3066 млн гривень); новозбудоване житло (526 млн гривень); сільське господарство (936 млн гривень); автомобільна промисловість (340 млн гривень); транспортні послуги (168 млн гривень) та спеціальні економічні зони (86 млн гривень). Верховна Рада скасувала ряд пільг при затвердженні бюджету на 2004 рік. Пільги виробникам сільськогосподарської продукції були продовжені до 2005 року, ряд пільг було припинено законом про Державний бюджет на 2004 рік, тобто дія цих пільг припинена лише на строк одного року. Ми рекомендуємо скасувати ці пільги на постійній основі.

1.2. Низька податкова дисципліна через відверте шахрайство

У кожній системі ПДВ можливі наступні методи ухилення від сплати податку:[4]

- Не реєстрація як платник ПДВ.
- Декларування операції як такої, що не є об'єктом оподаткування, є подарунком, а не продажем, або посилання на недостатню уважність.
- Пред'явлення заявок на відшкодування ПДВ, сплаченого за товари, на які не поширюється податковий кредит, наприклад автомобіль що не використовується у виробничій діяльності.
- Заниження виручки.
- Завищення сум заявлених на відшкодування ПДВ, сплаченого за товари/послуги, вартість яких відноситься до валових витрат.
- Віднесення до податкового кредиту сум податку, сплаченого за товари/послуги, що входять до валових витрат, проте використовуються для виробництва товарів, продаж яких звільнено від ПДВ. Це особливо стосується підприємств, що продають звільнені та не звільнені від ПДВ товари, оскільки не завжди вдається встановити зв'язок між певними витратами та кінцевою продукцією.
- Експортна продукція, на яку введена нульова ставка, повертається на внутрішній ринок. Виробник отримує документи на експорт, вимагає відшкодування, і потім реалізує продукцію всередині країни.
- ПДВ стягується фірмою, яка не сплачує його до бюджету і потім зникає. В Україні такі фірми часто називають "одноденками".

За оцінкою Міністерства Економіки та з питань європейської інтеграції, у 2003 році розмір тіньової економіки в Україні складав 42,3% від ВВП.[5] Це вказує на існування

---

[2] Це стосується цілого ряду товарів чи послуг з огляду на політичні, соціально-економічні причини, технічні чи адміністративні складнощі з оподаткуванням. Йдеться про фінансові послуги, нерухомість, державне управління та оборону, освіту, охорону здоров'я та соціальну роботу, інші громадські та суспільні послуги, та міжнародні організації. Згідно з практикою справляння ПДВ за місцем призначення товару, експортні операції звільнені від ПДВ, а імпортні – оподатковуються.

[3] Проект закону про Державний бюджет на 2004 рік, Том 2, Київ, Міністерство Фінансів, 2003.

[4] Agha, A. and J. Haughton, Designing VAT systems: some efficiency considerations. *The Review of Economics and Statistics*, Vol. 78, No. 2, May 1996.

[5] Послання Президента України до Верховної Ради України "Про внутрішнє і зовнішнє становище України у 2003 році", 17 березня 2004 року.

серйозної проблеми ухилення від сплати податків в Україні, оскільки міжнародний досвід[6] свідчить про існування стійкої залежності між обсягом тіньової економіки та ухиленням від сплати податків.

Використання фірм - "одноденок" є особливо нагальною проблемою у країнах перехідного періоду. Згідно результатів опитування російських підприємців експертами Центру економічних та фінансових досліджень та розробок, використання фірм – "одноденок" є найдешевшим та найпоширенішим способом ухилення від сплати податків для великих підприємств.[7] Фірми – "одноденки" створюють розриви у виробничому ланцюгу. Для простоти припустимо, що ні фірма А, ні фірма Б не мають запасів чи капітальних інвестицій. Крім того, фірма А не платить за фактори виробництва, а її продукція є фактором виробництва для фірми Б. При нормальній схемі збирання ПДВ, податок сплачується з доданої вартості, створеної кожною фірмою. Якщо додана вартість фірми А дорівнює X, а додана вартість фірми Б дорівнює (Y-X), тоді доходи від ПДВ будуть дорівнювати ставці податку (скажімо 20%) помноженій на суму доданої вартості створеної обома фірмами, тобто 0,2*Y. Щоб уникнути сплати податку фірма Б створює – як правило невелику – фірму Ф, що продає послугу (вартість якої важко оцінити) фірмі Б за ціною Z. Відповідно, додана вартість фірми Б знижується на Z. Таким чином, податок сплачений до бюджету фірмами А та Б буде складати 0,2*(Y-Z). Однак, фірма Ф зникає до того, як вона повинна сплатити свої зобов'язання по ПДВ. У цьому випадку, втрати бюджету дорівнюють 0,2*Z.

Подібним чином фірми – "одноденки" використовуються експортерами для штучного завищення обсягу заявленого до відшкодування ПДВ. Наприклад, експортер може купувати фіктивну послугу у фірми – "одноденки", і потім подавати заявку на повернення з бюджету ПДВ, сплаченого цій фірмі, у той час як фірма – "одноденка зникає не сплативши податок до бюджету.

Таким чином, будь яка державна політика щодо ПДВ повинна включати збільшення вартості ухилення від податку.

2. Кількісна оцінка проблеми та можливі шляхи вирішення

Як видно з таблиці 1, протягом останніх років роль частки заборгованості зі сплати ПДВ до бюджету, в поясненні розриву між фактичними та потенційними надходженнями від ПВД в Україні, значно скоротилася, проте частка пільг зі сплати ПДВ змінювалася та залишалася досить високою. Частка непоясненного залишку в розриві між фактичними та потенційними надходженнями від ПДВ є досить значною для того щоб пояснити її зміною обсягів експорту, інвестицій, іншими неврахованими факторами, та таким чином він має бути поясненим відхиленням від оподаткування.

Таблиця 1. Джерела розриву між потенційними та фактичними доходами від ПДВ в Україні (млрд. Грн..)

	2000	%	2001	%	2002	%	2003	%	01-03	%
(1) Потенційні доходи від ПДВ	24.0	100	29.5	100	31.4	100	38.4	100	99.2	100
(2) Фактичні доходи від ПДВ*	9.4	39	10.3	35	13.5	43	12.6	33	36.4	37

[6] Tanzi, V., Governance, corruption, and public finance: an overview, conference paper, 1999. Знаходиться в Інтернеті за адресою www.adb.org

[7] Мария Горбань, Сергей Гуриев, Ирина Левина, К вопросу о введении специальных счетов для уплаты НДС, Москва, ЦЭФИР, Июль 2003.

(3) Пільги**	n/a	n/a	7.7	26	12.3	39	11.0	29	31.1	31
(4) Зміна в заборгованості із відшкодування ПДВ	n/a	n/a	1.8	6	1.7	5	-1.1	-3	2.4	2
(5) Зміна заборгованості із сплати ПДВ до бюджету	-1.2	-5	6.5	22	2.8	9	0.3	1	9.6	10
(6=1-2-3+4-5) Залишок	n/a	n/a	6.7	23	4.4	14	13.3	35	24.4	25

Джерела: Національні рахунки, Звіти Казначейства, Оцінка втрат бюджету від надання пільг, що додається до проектів законів про державний бюджет на наступний рік та зроблена Міністерством фінансів, Річні звіти Рахункової Палати про виконання державних бюджетів, Бюджетний огляд Міністерства Фінансів – березень 2004, стор. 13.

Примітки: Потенційна податкова база оцінена як кінцеве споживання не включаючи ПДВ. Потенційні доходи від ПДВ визначаються шляхом застосування ставки податку 20% до потенційної бази оподаткування.

* Не включає відшкодування ПДВ готівкою[8]. Більш того, часові зсуви виробничих циклів, здійснення інвестицій, та експорту призводять до зміни обсягу заявленого до відшкодування в порівнянні з валовими доходами від ПДВ до бюджету.

** Податкові пільги – оцінка Міністерства Фінансів втрат бюджету від надання податкових пільг (та не включає відшкодування за операціями експорту).

Якщо ми насправді візьмемо залишок як приблизне значення рівня ухилення від сплати податків, тоді сума втрат бюджету від надання податкових пільг та ухилення від сплати податку протягом останніх років пояснюватиме різницю між потенційними та фактичними доходами від ПДВ в рівній мірі, та в сумі складатиме приблизно 8% від ВВП на рік.

В такому випадку існуються дві можливості для розв'язку проблеми низької ефективності ПДВ в Україні, що взаємно виключають одна одну. По-перше, можна замінити ПДВ іншим податком, який можливо буде більш ефективним. По-друге, можна покращити адміністрування ПДВ задля підвищення податкової дисципліни та зменшити податкові пільги.

3. Заміна ПДВ на інший податок

Ідея заміни ПДВ на інший податок з'явилася нещодавно. По-перше, Рахункова Палата[9] запропонувала замінити ПДВ іншим податком (можливо податком з продажу). По-друге, Президент України назвав ПДВ фіскальною загрозою, і в останньому посланні Президента до Верховної Ради про внутрішнє і зовнішнє становище в Україні у 2003 році запропонував Кабінету Міністрів України розглянути можливість заміни ПДВ іншим податком[10].

[8] Фактичні доходи від ПДВ також не мають включати відшкодування ПДВ шляхом зарахування платежів з цього податку, сплати акцизного збору, взаємного зарахування. Відповідно до Наказу ДПА №209/72 "Про затвердження Порядку відшкодування податку на додану вартість" відшкодування здійснювалося шляхом перерахування грошових сум з бюджетного рахунку на рахунок платника податку; зарахування суми відшкодування в рахунок платежів з ПДВ; зарахування суми відшкодування в рахунок інших обов'язкових платежів, які надходять до Державного бюджету України.

[9] Заява Рахункової Палати від 2березня 2004 року, www.ac-rada.gov.ua/Ua/5/200403021.htm - 5k

[10] http://www.ictv.ua/content/publications/economic/lghk_kdruhtrh.html

3.1. Який інший податок?

Ми вважаємо, що питання заміни ПДВ може розглядатися лише у випадку заміни на інший податок на споживання а не збільшення тягаря податку на доходи або прибуток, збільшення податків на міжнародну торгівлю, що, зокрема, не узгоджується з лібералізацією міжнародної торгівлі. Хоча порівняння податків на споживання та податків на доходи вказує на такий недолік податку на споживання як регресивність, негативний вплив податків на доходи на заощадження та інвестиції є більш значним. До того ж, зміни в податку на прибуток підприємств та податку на доходи громадян потенційно містить викривлення, що впливають на розвиток міжнародної торгівлі, в той же час податки на споживання є нейтральними до місця виробництва.

Хоча не існує унікальної оптимальної податкової системи, для кожного рівня розвитку можна віддати перевагу певній структурі податкових доходів. Для країн з перехідною економікою, податкова адміністрація та податкова дисципліна є дуже важливими, таким чином, ми маємо запропонувати податок, який легко запровадити. Адміністративні витрати як правило вищі для податків з доходу ніж для податків на споживання. Більш того, зменшення податків на доходи призводить до більшого ефекту детінізації, що є дуже важливим зважаючи на високий рівень тіньової економіки в Україні.

У всьому світі, роль податків на споживання збільшується в порівнянні з іншими податками (за винятком внесків на обов'язкове соціальне страхування). Наприклад, частка непрямих податків збільшилася з 32% до 38% в інших країнах СНД та з 32% до 38% в країн Центральної та Східної Європи, Балтії за період 1999-2000[11].

Найбільш відомі податки на споживання включають ПДВ, загальний податок з продажу (ЗПП), податок з обороту та акцизи. Ми вважаємо, що запровадження податку з обороту є недоцільним через те, що він створює стимули для вертикальної інтеграції та має значний негативний вплив на економічний ріст. Доходний потенціал від акцизів є обмеженим. Зокрема, Україна має кордони з країнами, що мають нижче податкове навантаження на підакцизні товари, і таким чином можна очікувати, що обсяги контрабанди зростатимуть із збільшенням податкових ставок в Україні. ЗПП, в формі, яка застосовується в США, - є податком, що збирається на роздрібному рівні продавцями. Він встановлюється як фіксований процент від роздрібної ціни товарів (та деяких послуг) та таким чином, не має викривляючих властивостей інших альтернатив ПДВ.

Ми вважаємо, що єдиною прийнятною альтернативою заміни ПДВ є ЗПП.

3.2. ПДВ в порівнянні із ЗПП в Україні: порівняння за критеріями, відповідно до найкращих практик

А. Адекватність податку. Податок має давати можливість збирати значні обсяги доходів за умов встановлення ставок, які є соціально прийнятними. Податок також має забезпечувати регулярні та стабільні надходження до бюджету.

Податкова база як для ПДВ так і ЗПП в принципі дорівнює кінцевому споживанню товарів та послуг. Проте, оподаткування більшості послуг є недоцільним через високі адміністративні витрати. Таким чином, податкова база ЗПП як правило звужується до кінцевого споживання товарів[12]. Хоча існують також і послуги, які важко

[11] Mitra, S., Tax systems in transition. World Bank Policy Research Working Paper No. 2947, January 2003.
[12] Через це, майже всі послуги в США не оподатковуються ЗПП.

оподатковувати ПДВ, наприклад фінансові послуги, ПДВ має ширшу податкову базу. Частково, це завдяки можливості оподатковувати споживання бізнесу.

Як показує міжнародний досвід[13], ставка ЗПП як правило не перевищує 10% в той час як ставки ПДВ встановлюються на рівні більшому ніж 10%. Будь-яке подальше збільшення ставки ЗПП скоріш за все призведе до менших доходів та більшого рівня ухилення від сплати податку.

Таким чином, заміна ПДВ на ЗПП скоріш за все призведе до менших доходів.

Б. Викривляючи ефекти. Під час оцінки податку, треба зважати на ступінь його викривляючого впливу на економічні рішення.

Система ЗПП має властивості, які призводять до подвійного оподаткування[14]. Більш того, через те, що ЗПП встановлюється переважно не на послуги а на товари, вибір клієнта між товарами та послугами є викривлений.

В. Податкова дисципліна та адміністрація. Повна сума податкових доходів має бути зібрана за мінімальних адміністративних витрат та витрат з боку платників податку.

Через те, що ЗПП збирається на рівні роздрібної торгівлі, він не сприяє само дисципліні: ПДВ є податком, який збирають на кожному рівні як фіксовану частку доданої вартості яка потім частково компенсується під час продажу товару. Таким чином, платники ПДВ турбуються про те, щоб ПДВ було сплачено на попередніх стадіях для того, щоб отримати повний кредит відповідно до рахунків-фактур. Іншими словами, навіть якщо роздрібна торгівля здійснюється "в тіні" тільки частина (але не вся сума) доходів від ПДВ приховується від оподаткування, а у випадку встановлення ЗПП несплаченою залишається вся сума податку. Таким чином, у випадку значного рівня тіньової економіки та низького рівня дотримання податкової дисципліни, продавці роздрібної торгівлі можуть легко уникнути від податкової інспекції. В результаті, додану вартість всієї виробничої ланки буде втрачено для бюджету. З іншого боку, можливість фальсифікації заявки на відшкодування та інші схеми ухилення від сплати податку збільшують доходний ризик для ПДВ. Таким чином, обидва податки вимагають ефективного аудиту та захисту закону.

ЗПП вимагає меншого обсягу документації, що в свою чергу зменшує відповідні витрати платників податку в порівнянні з ПДВ. Відповідно до міжнародного досвіду, заміна ПДВ на ЗПП має зменшувати кількість платників податку[15]. Проте, запровадження нового ЗПП в Україні призведе до додаткових адміністративних витрат на тренування персоналу, встановлення нових систем, тощо.

Таким чином, за умов зникнення проблеми з фальсифікацією відшкодування, в сенсі податкової адміністрації та дисципліни, ПДВ є кращим для України ніж ЗПП.

---

[13] Ebrill, L., M. Keen, J. Bodin, and V. Summers, *The Modern VAT*, Washington D.C., IMF, 2001, 23.

[14] В США, подвійне оподаткування є досить поширеним: близько 40% доходів від ЗПП збираються з факторів виробництва, таким чином податкова нейтральність порушується. Ring R.J., Consumers' share and producers' share of the General Sales Tax. *National Tax Journal*, Vol. 52, No. 1, March 1999, 79–90.

[15] Mikesell, J., Sales taxes, 1999. Available at http://www.spea.indiana.edu/pfa/Sales%20Taxes-top-brief.doc. В той же час, у випадку запровадження ПДВ, податкова адміністрація отримує інструмент для регулювання кількості платників податку – встановлюючи нижню межу обов'язкової реєстрації в залежності від обсягу оподатковуваних операцій.

Підсумовуючи, якщо ефективна податкова адміністрація спроможна забезпечити відсутність розривів в податковому ланцюжку, ПДВ є більш ефективним податком на товари та послуги в Україні.

4. Покращення адміністрування ПДВ

4.1. Які заходи?

Для вирішення проблеми ухилення від ПДВ, особливо через невиправдані відшкодування, Президентом був внесений законопроект до Верховної Ради на початку квітня 2004 року про введення спеціальних ПДВ - рахунків. Планується, що ці рахунки будуть використовуватися виключно для перерахувань сум ПДВ. Крім того, законопроект передбачає кілька допоміжних заходів:

1) Застосування касового методу нарахування зобов'язань зі сплати ПДВ та податкового кредиту, що ґрунтується на фактичному перерахуванні коштів від покупців за реалізовану продукцію;[16]
2) Автоматичне відшкодування ПДВ Державним казначейством;[17]
3) Солідарну відповідальність всіх учасників у ланцюгу операцій ПДВ за порушення закону про ПДВ на будь-якому етапі (тобто для всіх фірм виникає ризик бути позбавленими права на відповідні суми податкового кредиту). Фірмі може бути відмовлено у праві включити ПДВ сплачений за фактори виробництва до податкового кредиту якщо постачальник не сплатив ПДВ;
4) Зниження ставки ПДВ з 20% до 17% у 2005 році та потім до 15% у 2006.

Кілька депутатів внесли два інших законопроекти про зміни до порядку адміністрування ПДВ. Перший законопроект (народні депутати В. Хомутинник та С. Буряк) пропонує ввести спеціальні ПДВ – рахунки, касовий метод, автоматичне відшкодування та зниження ставки ПДВ без солідарної відповідальності. Другий (народний депутат С. Терьохін) пропонує позбавити нові фірми права на відшкодовування ПДВ та спростити процес відшкодування фірмам з гарною репутацією шляхом запровадження терміну "надійний платник податку". Комітет Верховної Ради з фінансів та банківської діяльності вирішив відкласти рішення про підтримку жодного з цих законопроектів до проведення додаткового дослідження, але не пізніше 1 липня 2004 року.

4.2. ПДВ - рахунки та допоміжні заходи

Спеціальний ПДВ – рахунок – це банківський рахунок відкритий виключно для сплати ПДВ до бюджету, постачальникам, отримання ПДВ від покупців та з бюджету. На даний момент, продавець отримує сплату за товар на розрахунковий рахунок; кошти отримані продавцем включають ціну та суму ПДВ; потім ПДВ має бути сплачено до бюджету. Введення спеціальних ПДВ - рахунків означатиме, що сплата буде розділена на дві частини: виручка від продажу буде перераховуватися на розрахунковий рахунок, а сума ПДВ – на ПДВ - рахунок.

Пропозиція запровадити ПДВ-рахунки має свої переваги та недоліки. Позитивним є те, що введення таких рахунків разом з касовим методом та автоматичним відшкодуванням:

---

[16] Зараз використовується метод першої події, тобто податкові зобов'язання та податковий кредит нараховуються після отримання коштів або після отримання товарів/послуг.

[17] Зараз дозвіл ДПА є необхідною умовою для видання відшкодування Державним казначейством. Така норма дає можливість для ДПА діяти на власний розсуд, і тому може потенційно відкривати можливість для корупції.

- ❖ Збільшить доходи від ПДВ через зменшення неправомірного відшкодування. Спеціальні ПДВ-рахунки зменшать стимули для вимагання неправомірного відшкодування ПДВ, оскільки стане неможливо зняти такі кошти з рахунку чи використати їх для придбання товарів і послуг окрім сплати ПДВ. Також, вони зменшать кількість неправомірних операцій з ПДВ. Відокремлення основних грошових потоків з ПДВ призведе до більшої прозорості і полегшить виявлення порушень. Також, касовий метод унеможливить ситуацію, коли покупець звертається з заявою на відшкодування фактично не сплативши податок постачальнику;
- ❖ Прискорить процес відшкодування ПДВ. На сьогодні, позитивне рішення ДПА є необхідним для відшкодування з Державного казначейства. Згідно з запропонованою схемою, Казначейство відшкодовує після спливу 30 днів, якщо не виявлено порушення;
- ❖ Підвищить прозорість та зменшить можливість для корупції серед працівників ДПА оскільки відшкодування ПДВ не буде залежати від їх схвалення.

Одначе, саме тому, що введення рахунків розділить потоки з ПДВ від інших грошових потоків, воно також:

- Спричинить зменшення обігових коштів підприємств, оскільки певні кошти будуть заморожені на ПДВ-рахунках; сучасна система справляння ПДВ дозволяє підприємствам *de facto* використовувати кошти ПДВ протягом певного періоду. Зменшення обігових коштів може тимчасово сповільнити ділову активність та стимулювати попит на банківські кредити, що сприятиме підвищенню відсоткових ставок та вартості капіталу. В умовах української економіки тягар цього ефекту впаде переважно на невеликі підприємства: для великих промислових угрупувань, що нерідко пов'язані з "дружніми" банками, буде нескладно отримати додаткові дешеві кредити; хоча, запровадження касового методу разом зі спеціальними рахунками може полегшити проблему обігових коштів.
- Накладе прямі витрати на платників податків (плата за обслуговування рахунків тощо) та на уряд (впровадження системи, навчання персоналу) плюс непрямі витрати для бюджету (наприклад, у формі не отриманого податку з прибутків, що могли б накопичитися якби кошти не були заморожені).

Хоча спеціальні ПДВ-рахунки разом з касовим методом та автоматичним відшкодуванням потенційно можуть вирішити проблему фірм – "одноденок", вони не усунуть всі схеми ухилення від ПДВ (див список у розділі 2.2 вище); наприклад, концентрація доданої вартості на стадії реалізації та приховування готівкової виручки (заниження виручки), та фіктивний експорт (завищення вимог на відшкодування ПДВ, сплаченого за фактори виробництва).

Все ж , операційні витрати для здійснення ухилення від сплати ПДВ зростуть після запровадження ПДВ-рахунків разом з касовим методом та автоматичним відшкодуванням, і податкова дисципліна таким чином покращиться.

Покращення податкової дисципліни внаслідок кращого адміністрування може виправдати пропозицію знизити ставку ПДВ. Хоча, зниження ставки саме по собі також зменшить привабливість ухилення від податку і таким чином стимулюватиме відповідну податкову дисципліну. Зниження ставки також буде компенсацією підприємствам за зменшення обігових коштів внаслідок введення ПДВ-рахунків.

Ми рекомендуємо не впроваджувати солідарну відповідальність та не позбавляти

нові підприємства права на відшкодування ПДВ. Солідарна відповідальність суттєво підвищить ризики підприємницької діяльності в Україні. Відмова новим підприємствам у праві на відшкодування не є справедливим заходом і не стане ефективним методом запобігання схемам ухилення від сплати ПДВ.

4.3. Міжнародний досвід

На даний момент, Болгарія є єдиною країною, яка запровадила ПДВ-рахунки.[18] ПДВ-рахунки було запроваджено у обов'язковому порядку з початку 2003 року. Одночасно, болгарський уряд вжив додаткових заходів для покращення адміністрування мита та податків на імпорт (включаючи ПДВ на імпорт), що призвело до більш повного декларування імпорту. Також, нижня межа обсягу реалізації для обов'язкової реєстрації як платник ПДВ була підвищена майже на 7%.[19]

Однак дані не свідчать про різке зростання доходів від ПДВ у 2003 році. Доходи від ПДВ на імпорт зросли на 16,4% у 2003 році порівняно з 2002 роком, у той час як обсяги імпорту номінально зросли на 13,2%.[20] Доходи від по внутрішніх операціях у номінальному вимірі зросли лише на 0,52%.[21] Таким чином, досвід Болгарії показує що, навіть при збільшенні кількості платників податку, введення ПДВ-рахунків не обов'язково призводить до вищих доходів від ПДВ по внутрішнім операціях. Водночас, потрібно врахувати різні стартові умови: Болгарія мала відносно високу ефективність ПДВ з самого початку (72% у 2000). Також, запровадженню ПДВ-рахунків передувало правило солідарної відповідальності у 1999-2002 роках, таким чином рахунки розглядалися як перехід до більш м'якого, а не більш жорсткого, фіскального режиму.[22]

4.4. Адміністрування ПДВ та ухилення від сплати податку

Ухилення від сплати податку залежить від трьох факторів: вигоди від ухилення від сплати податку, ймовірності того, що шахрайство буде викритим, та розміру покарання.

Крім рівня ставки податку, вигода від ухилення сплати податку також залежить від загальної податкової дисципліни та від того чи виконує уряд обов'язок з відшкодування. Таким чином, як нещодавно виправлена система виконання обов'язків уряду з відшкодування так і запропоноване зниження ставки оподаткування мають позитивно вплинути на зменшення рівня ухилення від сплати податку.

Вірогідність того, ухилення від сплати податків буде викритим залежить від якості аудиту. Невідповідне планування інспекцій, нестача знань, недостатні технічні можливості, брак інформації стосовно платників податку та їх бізнесу вкупі

---

[18] Російський уряд планував ввести ПДВ рахунки у липні 2004 року, але не зробив цього через спротив та аргументи щодо проблем з обіговими коштами, загрозу підвищення витрат та таким чином прискорення інфляції. Зараз Російський уряд працює над введенням "облікових (транзитних)" ПДВ-рахунків у 2006 році. Грошові потоки з ПДВ будуть проходити через ці рахунки і потім надходити на основний рахунок. Див. НДС-счета в новом виде. *Российский налоговый курьер*, № 8, 2004.

[19] И. Трунин, Опыт использования специальных НДС-счетов в Республике Болгария: основные выводы для России - mimeo, М.: ИЭПП, 2003. Адреса в Інтернеті http://www.iet.ru/personal/trounin/poitogam.pdf

[20] ПДВ на імпорт складали 91,3% всіх доходів від ПДВ у Болгарії у 2003 році. Див http://www.minfin.bg/en/documents/others/reports/customs/docs/Analysis%20of%20Customs%20Revenue%20in%20Bulgaria%20Engl.pdf

[21] Інфляція за 2003 рік у Болгарії склала 2.3% і реальний ВВП зріс на 4%.

[22] И. Трунин, Специальные НДС-счета в России: анализ возможных последствий - mimeo, М.: ИЭПП, 2003, http://www.iet.ru/personal/trounin/spezscheta.pdf

призводить до погіршення цієї якості. Проте, ефективність податкового аудиту може бути підвищено шляхом спрямування більшого обсягу аудиту в сфери, де вірогідність ухилення від сплати податку є найвищою. В цьому сенсі, запобігання ухиленню від сплати податку може включати використання історії податкової дисципліни для оцінки податкових зобов'язань, а саме шляхом встановлення зв'язку між історією доброї податкової дисципліни та застосування автоматичного відшкодування[23]. Проте, це не має містити дискримінуючих положень: ми не підтримуємо пряме та повне застосування концепції "надійного платника податку", запропонованої Депутатами С. Терьохіним та іншими, із забороною відшкодування живими грошима новим фірмам.

Податкова адміністрація має чітко виконувати законодавство, яке прийнято Верховною Радою[24]. Крім того, накази ДПА мають повністю узгоджуватися з положеннями законів[25]. Проте, низький рівень оплати праці робітників податкової служби, низька вірогідність викриття факту ухилення, та невелике покарання за ухилення від сплати податку створюють підґрунтя для корупції на противагу якісного аудиту. Замкнене коло корупції та ухилення призводять до руйнування податкової бази. Проте, міжнародний досвід вказує на те, що доходи від ПДВ можуть збільшитися з рівнем збільшення витрат на адміністрування[26]. Це включає такі можливості як збільшення оплату праці та автоматичне звільнення корумпованих працівників.

Скасування Пільг зі сплати ПДВ також сприятиме зменшенню корупції оскільки пільги ускладнюють законодавство та створюють більше можливостей для розмежувань і таким чином для корупції[27].

4.5. Адміністрування ПДВ та пільги зі сплати ПДВ

У той час як жоден з законопроектів, перерахованих у розділі 4.1 не пропонує подальше та стійке скорочення пільг зі сплати ПДВ, ми стверджуємо що проблеми шахрайства та пільг тісно пов'язані. Зменшення податкових пільг потенційно підштовхує фірми до більшого ухилення. З іншого боку, якщо адміністрування (наприклад внаслідок введення ПДВ - рахунків) зробить схеми ухилення більш дорогими, фірми будуть більш схильні лобіювати надання пільг або навіть давати недостовірну інформацію про свою діяльність щоб отримати право на пільги.

Пільги зі сплати ПДВ – це форма непрямої державної допомоги. Поки що не існує відкритих даних та чітко виписаних правил щодо надання державної підтримки промисловості; вибір об'єктів та засобів державної підтримки не засновується на оцінці доходів та витрат. У результаті, процес надання податкових пільг є відкритим для переговорів у органі, що приймає рішення про підтримку, тобто у Верховній Раді.

5. Рекомендації

[23] T.M. Lee, Value-added taxation: mechanisms, design, and policy issues. Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, World Bank, Washington D.C., April 28 – May 1, 2003. Cf. also IED/GAG, VAT refund crisis In Ukraine: causes, risks, and solutions, Policy Paper Q18, Kyiv, March 2002.

[24] Кодекс прозорості суспільних фінансів МВФ.

[25] Наприклад, Наказ ДПА про порядок відшкодування ПДВ та закон про Податок на додану вартість неузгоджені одне з одним, та адміністрація податків більше регулюються податковою адміністрацією аніж положеннями законів.

[26] Dobrinsky, R., Tax structures in transition economies in a comparative perspective with EU member states, in: Tumpel-Gugerell, G., and P. Mooslechner (eds.), *Structural Challenges for Europe*, Cheltenham, Edward Elgar, 2003.

[27] Ibid. and Agha and Haughton (1996).

Можливості подолання проблеми низького рівня доходів від ПДВ включають заміну ПДВ, наприклад загальним податком з продажу (ЗПП), або покращення адміністрування ПДВ. Ми обстоюємо те, що ПДВ є кращим податком для України ніж ЗПП.

Проте, адміністрування ПДВ може бути значно покращено. Ми рекомендуємо запровадити спеціальні реєстраційні ПДВ рахунки разом з касовим методом та автоматичним відшкодуванням ПДВ, через те що обидві підтримуючі заходи зменшуватимуть наслідки проблеми обігових коштів. Ми не рекомендуємо запровадження правила "кругової поруки", як запропоновано в проекті закону поданого Президентом, ми також не погоджуємося із повним застосуванням концепції "надійного платника податку", яка запропонована проектом закону поданим Депутатом С. Терьохіним, та інш. із забороною проведення бюджетного відшкодування ПДВ живими грошима новоствореним фірмам. Відповідно, наша позиція дуже близька до положень проекту закону поданого Депутатами В. Хомутинніком та С. Буряком.

Крім того, для того щоб ефективно покращити податкову дисципліну у випадку ПДВ та збільшити доходи від ПДВ, необхідно запровадити як спеціальні реєстраційні ПДВ рахунки, пов'язані додаткові підтримуючи заходи, так і подалі притримуватися стратегії скасування податкових пільг (наприклад, встановлених для сільського господарства, що відповідно до бої директиви ЄС має оподатковуватися за єдиною ставкою). Більш того, ми рекомендуємо запровадити положення, що встановлюють постійну основу заборони пільг, які було припинено Верховною Радою під час затвердження Закону "Про Державний Бюджет на 2004 рік" та зберегти мораторій на надання пільг спеціальним економічним зонам. Додатково, пільги, що надані для досягнення соціальних цілей (наприклад для продуктів дитячого харчування, підручники, путівок на оздоровлення) мають бути замінені адресною допомогою оскільки ПДВ не є інструментом для досягнення соціальних цілей.

Для того, щоб зменшити стимули надання пільг зі сплати ПДВ окремим секторам або регіонам, ми рекомендуємо запровадити чіткі правила надання державної допомоги шляхом перегляду та запровадження Закону про Державну Допомогу[28]. Зокрема, ми рекомендуємо включити оцінку різних форм прямих та непрямих субсидій, включаючи податкові видатки, до звіту Антимонопольного Комітету до Верховної Ради[29].

В результаті податкова дисципліна, виправлена шляхом кращого адміністрування, та податкова база, збільшена скасуванням пільг, можуть виправдати зменшення ставки ПДВ (як запропоновано в проекті закону наданого Президентом).

В.Б., Н.Л., Р.Ф., Лектор Р.Д. Червень 2004

[28] Це відповідає нашій загальній позиції стосовно правил проти розмежувань, підсумок якої наведено в НКГ.ІЕД, "Інституційна реформа *чи надання цільової підтримки? Коментар до проекту закону "Про державну підтримку та стимулювання інвестиційної діяльності" підготовленого Міністерством Економіки та з питань Європейської інтеграції""*, консультативна робота Т30, Київ, квітень 2004.

[29] НКГ, "Коментар до проекту Закону "Про державну допомогу", консультативна робота А10, Київ, жовтень 2003.

Додаток: Результати виконання ПДВ у міжнародному контексті

Задля того, щоб чисельно оцінити розрив між фактичними та потенційними доходами від ПДВ, можна застосовувати різні індикатори, проте вони пов'язані між собою. Всі ці оцінки порівнюють фактичні доходи від ПДВ, ставки ПДВ встановлені законом, та наближені оцінки бази ПДВ, наприклад кінцеве споживання.

- Таблиці 2 та 3 містять інформацію щодо двох загальноприйнятих оцінок ефективності ПДВ: ефективність ПДВ вимірюється як відношення фактичних доходів від ПДВ (не включаючи відшкодування живими грошима) до ПДВ, поділене на стандартну (встановлену законом) ставку, наприклад 20% у випадку України. С-ефективність ПДВ обчислюється як відношення фактичних доходів від ПДВ (не включаючи відшкодування живими грошима) до кінцевого споживання в країні, знову ж таки поділене на стандартну (встановлену законом) ставку[30].

В той час як максимальний рівень ефективності та С-ефективності становить 60% та 100% відповідно, індикатор ефективності для України у 2000 році становив 27%. Зокрема, це означає що за інших постійних умов, підняття ставки ПДВ на 1% призведе до збільшення частки доходів від ПДВ по відношенню до ВВП на 0,277 відсоткових пункти. У 2003 році ефективність ПДВ навіть зменшилася до 24%. Цей показник є значно нижчим за показники країн ЄС та відносить показник до групи Африканських країн розташованих південніше Сахари (таблиця 3). Оцінки С-ефективності ПДВ у 2000 році за різними оцінками становлять від 37,7% до 45,4%. Знову ж таки, цей показник є значно нижчим за середній показник для країн ЄС, східної Європи, країн з перехідною економікою, та лише трохи вище за показник країн СНД. Відповідно до наших власних розрахунків, С-ефективність ПДВ в Україні у 2003 році становила 33%.

- Таблиця 4 дозволяє співставити показники ефективних ставок ПДВ, а також відношення доходів від ПДВ до приблизної оцінки бази ПДВ, поділене на значення стандартної ставки ПДВ.

Примітки до порівняння показників ефективності ПДВ різних країн

Порівняння показників ефективності національного ПДВ різних країн ускладнене через ряд причин. В той час як стандартні звільнення було виключено з кінцевого споживання, майже неможливо корегування бази на нестандартні пільги. Важко оцінити зменшення податкової бази ПДВ через існування спрощеної системи оподаткування для малих підприємств, дуже специфічні продукти (що виключені з бази оподаткування), які неможна виділити з національних рахунків. Більш того, показники ефективності засновані на національних рахунках не є точними через різницю бази оподаткування у першому календарному місяці та помилках у розрахунку ВВП. Порівняння показників для різних країн, що застосовують оподаткування ПДВ за типом доходу проти оподаткування ПДВ за типом споживання подалі ускладнюється через те, що перша система не дозволяє включати у податковий кредит суму ПДВ сплачену на придбані інвестиційні товари.

Варіації показників ефективності ПДВ (Таблиця 4 в Додатку) також відображає різну структуру ВВП. Порівняно низькі показники для деяких країн ЄС з високим рівнем доходів на душу населення можуть бути пояснені більш розвиненим сектором послуг, що означає меншу оподатковувану додану вартість. З іншого боку, пільги зі сплати ПДВ є менш поширеними та податкова дисципліна є кращою в країнах ЄС[31], що є причиною більших доходів від ПДВ.

[30] Без врахування товарів та послуг, що як правило виключені з бази оподаткування відповідно до міжнародної практики у випадку таблиці 4.
[31] Dobrinsky (2003).

Таблиця 2: Підсумок статистики щодо ефективності ПДВ для України

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Надходження ПДВ, млрд. гривень	1.3	4.5	6.3	8.2	7.5	8.4	9.4	10.4	13.5	12.6
Надходження ПДВ, % від ВВП	10.8	8.3	7.7	8.8	7.3	6.4	5.5	5.1	6.1	4.8
Надходження ПДВ, % у консолідованих державних надходженнях	30.3	27.5	27.3	29.3	25.8	25.6	19.5	19.2	22.2	16.8
Ефективність ПДВ, %	54.0	41.5	38.6	44.1	36.4	32.2	27.7	25.6	30.5	24.0
С-ефективність, %	79.6	54.4	48.3	54.1	44.6	41.8	36.9	33.1	39.9	33.0
Виконання ПДВ, %		95.3	95.3	97.5	85.2	101.3	93.8	89.0	104.5	
Частка надходжень від ПДВ за внутрішніми операціями у загальній сумі надходжень від ПДВ, %							68.0	62.3	49.6	
Частка надходжень від ПДВ за імпортними операціями у загальній сумі надходжень від ПДВ, %							32.0	36.4	50.4	

Джерело: Н. Легенда, Д. Сологуб, "Моделювання надходжень від податку на додану вартість (ПДВ) у країнах з перехідною економікою: на прикладі України", ІЕД/НКГ наукові матеріали, липень 2003.

Примітки: * Відношення доходів від ПДВ до ВВП, поділено на стандартну ставку податку.

** Відношення доходів від ПДВ до споживання, поділено на стандартну ставку податку.

ВВП та споживання було пораховано у споживчих цінах для розрахунку показників ефективності та С-ефективності, відповідно.

Таблиця 3: Коефіцієнт ефективності за регіонами, %

	Африканські країни, розташ. Півд. Сахари	Азія та Тихоокеанський регіон	Америка	ЄС (плюс Норвегія та Швейцарія)	Центральна Європа та країни Балтії	Північна Африка та Ближній Схід	Малі острови
Коефіцієнт ефективності	27	35	37	38	36	37	48
С-ефективність	38	58	57	64	62	57	83

Джерело: МВФ, розрахунки Ебріла, Кіна, Бодена та Самерс, 2002 рік в Н. Легенда, Д. Сологуб (2003).

Примітки: Дату розрахунків не вказано, тому припускається, що їх було зроблено на основі останніх доступних даних.

Таблиця 4: ставки ПДВ та податкова дисципліна з ПДВ у країнах ЄС та деяких країн з перехідною економікою

	Ставки встановлені законодавчо, %		ВВП як % від:		Ефективна/стандартна vis-à-vis:	
	Стандартні	Інші	ВВП	Оподаткована додана вартість (Ефективна ставка)	стандартна	скорегована
A. Країни ЄС, 1999						
Австрія	20.0	10; 12	8.4	15.5	77.6	94.0
Бельгія	21.0	6.0; 12.0	7.2	17.2	82.1	93.1
Данія	25.0		9.7	24.3	97.3	97.3
Фінляндія	22.0	8.0; 17.0	8.7	20.4	92.7	97.1
Франція	19.6	2.1; 5.5	8.0	18.6	94.7	97.7
Германія	16.0	7.0	6.9	15.7	97.9	99.2
Греція	18.0	4.0; 8.0	8.0	15.4	85.7	90.7
Ірландія	20.0	4.2; 12.5	6.5	17.0	85.0	97.2
Італія	20.0	4.0;10.0	5.4	10.8	54.1	72.2
Нідерланди	19.0	6.0	7.0	16.6	87.2	97.5
Португалія	17.0	5.0; 12.0	8.3	12.7	74.9	79.6
Іспанія	16.0	4.0; 7.0	6.2	10.7	66.8	71.3
Швеція	25.0	6.0; 12.0	7.1	17.9	71.4	96.6
Об'єднане Королівство	17.5	5.0	6.7	14.3	81.9	95.6
ЄС середнє	**19.7**		**7.5**	**16.2**	**82.1**	**91.3**
B. Перехідні економіки, 2000						
Албанія	20.0		7.1	7.9	39.4	39.4
Болгарія	20.0		8.8	14.4	72.2	72.2
Хорватія	22.0		14.0	21.2	96.5	96.5
Республіка Чехія	22.0	5.0	7.4	11.6	52.9	72.8
Естонія	18.0	5.0	9.3	15.1	83.9	88.9
Латвія	18.0		7.8	11.8	65.6	68.3
Литва	18.0	5.0; 6.0; 9.0	7.6	11.3	62.6	66.3
Угорщина	25.0	12.0	10.7	19.8	79.2	82.5
Польща	22.0	3.0; 7.0	7.6	11.3	51.4	56.5
Румунія	19.0		6.3	8.7	45.9	45.9
Словаків	23.0		7.8	12.1	52.5	52.5
Словенія	20.0		10.2	17.7	88.7	88.7
Східна Європа, середнє	**20.6**		**8.7**	**13.6**	**65.9**	**69.0**
Арменія	20.0		6.5	6.6	33.2	33.2
Азербайджан	18.0		4.1	5.4	29.8	29.8
Грузія	20.0	10.0	9.5	13.8	68.8	72.4
Білорусь	20.0		4.8	5.8	28.8	28.8
Казахстан	16.0		4.0	6.7	41.6	41.6
Киргизія	20.0		4.6	5.5	27.4	27.4
Республіка Молдова	20.0	8.0	8.3	8.8	44.2	46.5
Російська Федерація	20.0	10.0	6.7	13.6	68.2	71.7
Таджикистан	20.0		2.5	3.5	17.6	17.6
Україна	***20.0***		***5.6***	***9.1***	***45.4***	***45.4***
СНД середнє	**19.4**		**5.7**	**7.9**	**40.5**	**41.4**
Перехідні економіки середнє	**20.0**		**7.3**	**11.0**	**54.4**	**56.5**

Джерело: Dobrinsky (2003).

Примітка: *Скоригована ставка розрахована зважаючи на існування податкових систем з багатьма ставками оподаткування. Відношення ефективна/стандартна розраховано як середньозважене різних ставок, використовуючи частку відповідних груп продуктів у кінцевому споживанні.

** Оподатковувана додана вартість не включає стандартні пільги.