

УДК 336.2

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/181-10>

Кувалдіна О.О.

аспірантка,

Інститут економіки промисловості

Національної академії наук України

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4133-9206>

Kuvaldina Olha

Institute of Industrial Economics of National Academy of Sciences of Ukraine

ПОДАТКОВИЙ РОЗРИВ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ: ЧИННИКИ ТА ОЦІНКА

Контроль за дотриманням податкового законодавства головним чином покладений на уряди країн, які можуть використовувати різні інструменти для моніторингу за сплатою основних бюджетоутворюючих податків, серед яких податок на прибуток підприємств. Отримання надходжень з податку на прибуток підприємств має багато невизначеностей та загроз, враховуючи технологічний прогрес та можливості міжнародних компаній вести бізнес у всьому світі. Тому саме всередині країн є найбільше можливостей для мобілізації податкових ресурсів шляхом підвищення рівня дотримання податкового законодавства та усунення чи зменшення податкового розриву. У статті розглянуто передумови та причини виникнення податкового розриву, обґрунтовано важливість аналізу податкових прогалів, найбільш поширені підходи до оцінки податкового розриву, а також на прикладі таких країн, як США, Великобританія та Канада узагальнено міжнародний досвід з аналізу податкових розривів податку на прибуток підприємств.

Ключові слова: податковий розрив, податок на прибуток підприємств, недотримання податкового законодавства, ухилення від сплати податків, контроль за оподаткуванням.

CORPORATE INCOME TAX GAP: FACTORS AND ASSESSMENT

Control over compliance with tax legislation is mainly entrusted to the governments of countries, which can use various instruments to monitor payment of main budget-forming taxes, including corporate income tax. There are many uncertainties and threats to corporate tax revenue, given recent technological advances and current abilities of international companies to do business around the world. Therefore, it is within countries that there are the greatest opportunities for mobilizing tax resources by increasing the level of compliance with tax legislation and eliminating or reducing the tax gap. Based on the results of the analysis of tax gaps in the income tax, it is possible to develop new relevant directions for improving tax policy and tax administration within the country. The article examines the prerequisites and factors that lead to the emergence of a tax gap, substantiates the importance of control and assessment of tax gaps. The meaning and difference between gross and net tax gap is specified. The main approaches to assessing tax gaps are considered – bottom-up approach and top-down approach. The main approaches to assessing tax gaps are considered – bottom-up approach and top-down approach. The differences, features of application and shortcomings of these methods, necessary conditions and elements for applying the chosen approach and sources of information, such as requests, information about taxpayers, data comparison, data of tax audits, are analyzed. The two main goals of the tax gap assessment were considered, namely, the improvement of tax policy, which is related to the "top-down" method, and the improvement of administration of the corporate income tax. At the same time, the use of the results of the assessment of the tax gap depends on the approach used to calculate the corporate income tax. International experience in assessing the size and structure of the tax gap from the corporate income tax is summarized based on the examples of such countries as Great Britain, Canada and the USA, which conduct tax gap analysis to improve fiscal legislation and reduce the level of the tax gap.

Keywords: tax gap, corporate income tax, tax noncompliance, tax avoidance, tax control.

JEL classification: H20, H26

Постановка проблеми. Контроль за дотриманням податкового законодавства в сучасних умовах зіштовхується з рядом проблем, викликаних глобалізацією та цифровізацією. І якщо донедавна проблема недоотримання податкових надходжень була предметом дискусій всередині країн, з розвитком цифровізації та посилення міжнародного обміну інформацією, вона вийшла на світовий рівень. Оскільки одним із індикаторів ефективності податкової системи є податковий розрив, його оцінка є важливою для прийняття рішень щодо податкового регулювання та реформування. На відміну від ПДВ, оцінка податку на прибуток підприємств є менш поширеною, проте податок на прибуток має значний фіскальний потенціал, а тому контроль за його вчасною і повною сплатою

платниками має важливе значення для наповнення державних бюджетів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання податкового розриву у своїх працях висвітлювали вітчизняні та зарубіжні науковці, такі як Мак-Манус Дж., Уоррен Н., Тодер Е., Уеда Ю., Фролова Н., Славкова О., Гордієнко М., Вишневський В., Вдовиченко А. та інші. Дж. Мак-Манус та Н. Уоррен розглядали теоретичну сутність податкового розриву як різниці між законодавчо визначеною теоретичною податковою відповідальністю платника та доходами, які фактично зібрані. Також науковці вивчали чинники, які призводять до податкових розривів [1, с. 61]. О. Славкова та М. Гордієнко здійснювали огляд міжнародної практики аналізу податкових розривів та огляд українського законодав-

ства на предмет відповідності законодавству ЄС щодо прозорості сплати податків [8]. Роботи Н. Фролової присвячуються питанню податкового розриву з податку на прибуток, методів, які застосовуються для його оцінки [5]. Ю. Уеда розробив методичний підхід для аналізу податкового розриву Revenue Administration – Gap Analysis Program (RA-GAP), який наразі використовується країнами для оцінки їх податкових розривів [2].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Питання наявності податкових розривів з податку на прибуток підприємств та впливу їх на державний бюджет потребує формування комплексного розуміння чинників, які спричиняють такі розриви, а також методів аналізу, які можуть бути застосовані. Незважаючи на те, що наразі існує багато наукових праць на цю тематику, теоретичні питання залишаються об'єктом дискусій та існує потреба в систематизації знань щодо податкових розривів з метою формування комплексного підходу щодо їх аналізу та зменшення.

Мета статті полягає в аналізі теоретичних підходів щодо податкового розриву з податку на прибуток, методів його оцінки та узагальненні зарубіжного досвіду аналізу податкових розривів з податку на прибуток підприємств.

Виклад основного матеріалу. За своїм економічним змістом податковий розрив (англ. – tax gap) полягає в різниці між податками, які повинні бути стягнені відповідно до чинного законодавства, і фактично сплаченими податками. В широкому розумінні терміну, податковий розрив можна трактувати як різницю між потенційними доходами від основної економічної діяльності та фактично отриманими доходами. Виходячи з цього визначення, податковий розрив можна розкласти на два основні компоненти: вплив невиконання (прогалини, викликані недотриманням чинного податкового законодавства) та вплив вибору політики (прогалини в податковій політиці) [2, с. 7].

Податковий розрив може бути наслідком як умисних, так і неумисних дій платників податків. Чинниками, які призводять до виникнення податкового розриву, є основні компоненти недотримання податкового законодавства – тінюва економіка, штучне заниження доходів та завищення витрат, незнання зобов'язань щодо подання, звітності та оплати, банкрутство та інші форми неплатоспроможності тощо. Рівень податкового розриву не повністю підлягає контролю з боку урядів країн, оскільки на податковий розрив можуть впливати економічні події чи зміни податкового законодавства. Результатом збільшення податкового розриву є розмивання податкової бази та зменшення податкових надходжень, в тому числі й з податку на прибуток як одного з основних податків.

Протягом останніх п'яти-семи років зростає зацікавленість країн до аналізу податкових прогалин, зокрема щодо ПДВ та податку на прибуток. Низка країн, наприклад Швеція, Фінляндія, Польща, здійснивши такий аналіз, покращили податкове законодавство та знизили рівень податкового розриву. Разом з тим, більшість урядів досі не моніторять податковий розрив, з причин невпевненості щодо достовірності та надійності оцінок, відсутності вихідних даних і невизначеності методологічних питань, побоювань створити незручності для платників податків [3].

Аналіз розривів з податку на прибуток підприємств може проводитися з різних причин, зокрема [4, с. 17]:

- оцінка розміру збитків з податку на прибуток підприємств;
- ідентифікація складових дефіциту податку на прибуток підприємств та причин збитків у податковій системі;
- аналіз ефективності податкової системи, тобто її належної організації та функціонування;
- моніторинг податкової поведінки бізнесу, великих корпорацій та їх керівників;
- надання вхідних даних для оцінки продуктивності податкового адміністрування;
- порівняння продуктивності функціонування податкових адміністрацій з ефективністю фіскальних органів інших країн (за умови, що результати аналізу розраховані відповідно до однакової методології);
- допомога в управлінні ризиками комплаєнсу в податковій системі.

Моніторинг та оцінка податкового розриву з податку на прибуток дозволяє виявити напрямки вдосконалення податкової політики та адміністрування податків. Слід зауважити, що використання результатів оцінки розриву залежить від методу, який був застосований для розрахунку податку на прибуток підприємств. При виборі методу оцінки податкового розриву потрібно враховувати, для яких цілей така оцінка проводиться, адже залежно від обраного методу аналізу розриву податку на прибуток, результати надаватимуть різну інформацію – наприклад, слугувати лише вказівкою на втрачений дохід від податку на прибуток або надавати інформацію про конкретні компоненти розриву податку на прибуток і причини таких втрат.

Оцінка розмірів податкових прогалин у розвинених країнах в більшості випадків базується на даних із декларацій доходів та звітності платників. Для вимірювання податкового розриву можуть використовуватися два підходи визначення потенційної суми доходів від податку на прибуток, а саме [5, с. 127]: «знизу-вгору» та «згори-донизу».

Прямий метод або метод «знизу-вгору» (англ. *bottom-up approach*), який поширений в Австралії, США та Великій Британії. Особливістю та водночас недоліком даного методу є те, що він дозволяє оцінити податковий розрив на мікрорівні чи для певної категорії або сектору підприємств, оскільки оцінка розриву проводиться з використанням вибірових даних аудиту певної категорії платників податків, з подальшим перенесенням на більшу кількість компаній.

Для застосування підходу використовуються різні джерела інформації, такі як запити, інформація про платників податків, зіставлення даних, дані податкових перевірок (на випадково сформованих або за результатами діяльності податкових органів), контроль і перевірки відповідності, анкети та опитування. Отримані дані, які стосуються конкретного компонента податкового розриву або групи платників податків, можна використовувати для висновків щодо всієї сукупності. Репрезентативність вибірки залежить від її випадковості. Якщо вибірка репрезентативна, отримані висновки екстраполюються до всього сегменту, який така вибірка представляє. Якщо вибірка не є репрезентативною, отримані результати лише платників податків або компонентів податкового роз-

риву з такими ж характеристиками, що й аналізована група [4, с. 36].

Непряний метод або метод «згори-донизу» (англ. *top-down approach*), який використовується для аналізу податкових розривів на макрорівні. В основі цього методу лежить використання даних статистичних даних на рівні держави – звітів, оглядів, статистики державних фінансів тощо. На протипагу прямого методу, метод «згори-донизу» не дозволяє оцінити податковий розрив конкретної вибірки підприємств, не дає детальної інформації щодо розподілу податкового розриву між секторами, географічними районами чи категоріями підприємств за розміром, проте дає змогу отримати показники для певних видів економічної діяльності чи секторів економіки.

Для можливості застосування методу «згори-донизу» необхідним є два основних елементи: наявність відповідних вихідних даних (наприклад, даних національного рахунку), які не залежать від податкових органів та можливість трансформувати ці дані в теоретичні податкові зобов'язання.

Податковий розрив може бути представлений до та після контролю за результатами дотримання правил оподаткування платниками, у зв'язку з чим виділяють валовий і чистий податковий розрив. Валовий розрив являє оцінку податкового розриву, отриману до проведення податковими адміністраціями дій щодо дотримання законодавства та збору податків, тобто різниця між сумою теоретично можливих податків та сплаченими платниками добровільно. Чистий податковий розрив – оцінка податкового розриву після віднімання сум податків, стягнутих за результатами контрольної діяльності податкових органів. [6, ст. 18].

Як зазначалось вище, одною з основних цілей проведення оцінки податкового розриву є удосконалення податкової політики та пов'язано з методом «згори-донизу». Незважаючи на те, що аналіз податкового розриву з податку на прибуток не є достатньо точним чи своєчасним, він надає інформацію, яка допомагає зрозуміти довгострокову ефективність податкової системи; допомагає оцінити та моніторити вплив адміністративних чи законодавчих змін на розмір доходу від податку на прибуток; виявити основні способи уникнення та/або ухилення від сплати податків; ідентифікувати стратегії податкової політики, які є найефективнішими для зменшення розриву з податку на прибуток тощо.

Розглядаючи мету покращення адміністрування податків, вона пов'язана переважно з методом «знизу-вгору» та забезпечує: подолання розриву з податку на прибуток між сегментами платників податків, секторами тощо; розуміння причин та сегментів втрат доходів з податку на прибуток; формування вхідних даних для аналізу ризиків, перегляду критеріїв відбору платників податків з вищим і меншим рівнем ризику з метою чіткішого розуміння поведінки платників податків; поштовх для розробки заходів для боротьби з тіньовою економікою.

Служба внутрішніх доходів США (англ. – the Internal Revenue Service (IRS)) оцінює розмір і структуру податкового розриву з 1979 року. До 1989 року для аналізу використовували дані щодо дотримання податкового законодавства, зібрані за допомогою Програми вимірювання відповідності платників податків

(англ. – Taxpayer Compliance Measurement Program (TCMP)). Дані для аналізу збирались під час комплексних перевірок платників податків, під час яких платники повинні були надати підтвердуючі документи податкової декларації. У 2000 році на заміну цього методу була введена Національна дослідницька програма (англ. – the National Research Program (NRP)) [7].

Щодо досвіду Канади, уряд країни у 2016 році зобов'язався оцінити розрив федерального оподаткування, для чого було створено спеціальний підрозділ Агентства доходів Канади для вивчення та публікації серії звітів щодо компонентів розриву податків. Опублікований у 2022 році звіт про податковий розрив Агентства доходів Канади містить оцінки та ключові висновки за період включно до 2018 податкового року. Протягом 2014–2015 фінансових років до 2018–2019 рр. податкові надходження Канади зросли з 236,6 мільярда доларів до 271,8 мільярда доларів. При цьому разом зі збільшенням федеральних податкових надходжень країни зростав і потенційний федеральний податковий розрив. При цьому Агентство доходів Канади підтримує показник федерального чистого податкового розриву на рівні близько 9% податкових надходжень. Це стало можливим завдяки тому, що заходи, введені Агентством доходів щодо обов'язковості дотримання законодавства та стягнення податків призвели до зменшення валового податкового розриву в середньому на 39% до 45% протягом 2014–2018 податкових років. Ці заходи мали значний вплив на прогалини з податку на прибуток підприємств, зменшивши валовий податковий розрив у середньому на 48% до 59% протягом 2014–2018 рр. [9].

За даними уряду Великобританії за період з 2020 р. по 2021 р. розрив з податку на прибуток підприємств оцінюється в 9,0% від загальної суми теоретичних зобов'язань платників. Між податковими періодами з 2005 р. по 2006 р. та з 2020 р. по 2021 р. відбулося скорочення податкового розриву з податку на прибуток з 11,3% до 9,0%. У період 2014–2015 рр. податковий розрив був загалом стабільним. Якщо розглядати рівень податкового розриву в розрізі категорій підприємств відповідно до їх розміру (малі, середні, великі), найменший відсоток податкового розриву за період 2020–2021 рр. характерний для великих підприємств – 2%, найбільший відсоток – для малих підприємств – 19%, показник, характерний для середніх підприємств, становить 10% [10].

Висновки. Формування податкових розривів, в тому числі з податку на прибуток підприємств, виникає внаслідок недосконалостей фіскального законодавства, розвитку тіньової економіки, корупції, специфіки та складності податкової системи країни та інших чинників. Частина країн здійснює ряд ініціатив щодо подолання податкових розривів з податку на прибуток підприємств, моніторинг податкових прогалин і, вживаючи відповідних заходів у відповідь на отримані результати, досягає позитивного ефекту щодо зменшення таких недоотриманих надходжень.

Досвід країн, які здійснюють оцінку недоотриманих надходжень з податку на прибуток підприємств, показує, що регулярний контроль податкових розривів та оприлюднення їх результатів формують більш глибоке розуміння причин та компонентів податкового розриву. Відповідно, на основі отриманої інформації

уряди країн можуть спрямувати свої заходи на подолання чи зменшення таких прогалів. Оскільки дані про податкові розриви свідчать про ступінь результативності роботи фіскальних органів країни, рівності та справедливості застосування податкового

законодавства для усіх категорій підприємств та бізнесів, це може бути дієвим інструментом для контролю за податковими надходженнями з одного боку, та формування ефективних податкових адміністрацій з іншого боку.

Список використаних джерел:

1. McManus Jacqui, Warren Neil. The Case for Measuring Tax Gap. *eJournal of Tax Research*. 2006. № 4 (1). URL: <http://classic.austlii.edu.au/au/journals/eJITaxR/2006/3.html> (дата звернення: 28.09.2022).
2. Ueda J. Estimating the Corporate Income Tax Gap: The RA-GAP Methodology. *International Monetary Fund*. 2018. P. 32.
3. Evans C., Lang M., Pistone P. Rust A., Schuch J. Staringer C. Improving Tax Compliance in a Globalized World. *WU Tax Law and Policy Series*. 2018. P. 940. URL: <https://www.ibfd.org/shop/book/improving-tax-compliance-globalized-world>.
4. European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. The concept of tax gaps. Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies by Fiscalis Tax Gap Project Group (FPG/041). Brussels. 2018. P. 104. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-07/tgpg-report-on-cit-gap-methodology_en.pdf#page=18&zoom=100,90,392 (дата звернення: 18.10.2022).
5. Фролова Н. Оцінка податкового розриву по податку на прибуток у контексті розширення фіскального простору. *Економіка і прогнозування*. 2021. № 1. С. 125–141.
6. Вдовиченко А.М., Зубрицький А.І. Податкові розриви: теорія та можливості імплементації в Україні. *Економіка та держава*. 2013. № 8. С. 17–21.
7. Congressional Research Service. Federal Tax Gap: Size, Contributing Factors, and the Debate Over Reducing It. 2021. URL: <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF11887> (дата звернення: 08.10.2022).
8. Славкова О., Гордієнко М. Корпоративні правовідносин та податкові розриви: теоретичний підхід. *Вісник Сумського національного аграрного університету*. 2019. № 4 (82). С. 3–6.
9. Tax Gap: A brief overview. *Government of Canada*. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/corporate-reports-information/tax-gap-overview.html> (дата звернення: 18.09.2022).
10. Tax gaps: Corporation Tax. *UK Government*. URL: <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/5-tax-gaps-corporation-tax> (дата звернення: 30.09.2022).

References:

1. McManus Jacqui, Warren Neil. (2006) *The Case for Measuring Tax Gap*. *eJournal of Tax Research*. 2006. 4 (1). URL: <http://classic.austlii.edu.au/au/journals/eJITaxR/2006/3.html> (accessed September 28, 2022)
2. Ueda J. (2018) *Estimating the Corporate Income Tax Gap: The RA-GAP Methodology*. *International Monetary Fund*. P. 32.
3. Evans C., Lang M., Pistone P. Rust A., Schuch J. Staringer C. (2018) *Improving Tax Compliance in a Globalized World*. *WU Tax Law and Policy Series*. P.940 URL: <https://www.ibfd.org/shop/book/improving-tax-compliance-globalized-world>.
4. European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union (2018) The concept of tax gaps. Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies by Fiscalis Tax Gap Project Group (FPG/041). Brussels. P. 104. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-07/tgpg-report-on-cit-gap-methodology_en.pdf#page=18&zoom=100,90,392 (accessed October 18, 2022).
5. Frlova N. (2021) Otsinka podatkovoho rozryvu po podatku na prybutok u konteksti rozshyrennia fiskalnoho prostoru [Corporate income tax gap estimation in the context of development of fiscal space]. *Ekonomika i prohnouzuvannia*, no 1, pp. 125–141.
6. Vdovychenko A.M., Zubrytskyi A.I. (2013) Podatkovi rozryvy: teoriia ta mozhlyvosti implementatsii v Ukraini [Tax gap; theory and opportunities for implementation in Ukraine]. *Ekonomika ta derzhava*, no. 8, pp. 17–21.
7. Congressional Research Service (2021) Federal Tax Gap: Size, Contributing Factors, and the Debate Over Reducing It. URL: <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF11887> (accessed October 08, 2022).
8. Slavkova O., Hordiiienko M. (2019) Korporatyvni pravovidnosyn ta podatkovyi rozryvy: teoretychnyi pidkhid [Corporate legal relations and tax gaps: the theoretical approach]. *Visnyk Sumskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu*, no. 4 (82), pp. 3–6.
9. Tax Gap: A brief overview. *Government of Canada*. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/corporate-reports-information/tax-gap-overview.html> (accessed September 18, 2022).
10. Tax gaps: Corporation Tax. *UK Government*. URL: <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/5-tax-gaps-corporation-tax> (accessed September 30, 2022).