

Секція: Податкова політика

Грона Андрій Вадимович

аспірант кафедри підприємництва та бізнесу

Київського національного університету технологій та дизайну

м. Київ, Україна

БЕЗЗАПЕРЕЧНІСТЬ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ. КЛЮЧОВА СКЛADOVA ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

***Анотація:** Доволі поширеним напрямком економічних реформувань, як в розвинутих країнах, так і в країнах, що розвиваються, є лібералізація регуляторної політики. Розвиток податкової політики в таких країнах прямує до встановлення довірчих відносин між фіскальними органами та підприємцями. Істотний вплив на таке встановлення має принцип беззаперечності податкового кредиту з ПДВ, при якому підприємці не несуть відповідальності за несплату їх контрагентами цього податку. Для цього пропонується систему адміністрування податку вибудувати так, щоб економічно унеможливити податкові правопорушення з ПДВ. В тезах узагальнено викладена можливість створення такої системи адміністрування, яка дозволяє попереджувати в автоматичному режимі майже всі можливі порушення зі сплати ПДВ в Україні. Запропонована автором система також може застосовуватися у будь-якій країні, в якій введений такий податок.*

Тези присвячені проблематиці боротьби із мінімізацією сплати ПДВ та ухилення від такої. Ця тема актуальна не тільки в Україні, але і в багатьох країнах, де встановлений цей податок. Так, згідно аналітичних звітів про недобір надходжень з ПДВ у ЄС, загальне недобір надходжень в ЄС становив 162,2 млрд. євро (14,09 % від очікуваних надходжень) в 2014-му та 151,4 млрд. євро (12,77 % від очікуваних надходжень) у 2015-му

році [0, с. 19], при чому в деяких країнах це досягає дуже великих цифр (в Італії: 28,3% у 2014-му та 25,78% у 2015-му році; у Румунії: 42,85% у 2014-му та 37,18% у 2015-му році) [0, с. 19].

Проблема в тому, що ПДВ – податок не з усієї вартості продукції, а лише з її частини (доданої вартості). В такому випадку суму податку, яка повинна перерахуватися до бюджету, досить просто зменшити увійшовши у змову з контрагентом (який ухиляється від сплати податку) про те, що він завищить вартість постачання своїх товарів/послуг (або взагалі продасть неіснуючі товари/послуги). Таким чином, бюджет держави отримує значно меншу суму, ніж ту, яка повинна надійти.

Тому в багатьох країнах Євросоюзу, зокрема у Великій Британії, довелось вводити ті чи інші форми солідарної відповідальності платників ПДВ за ухилення від сплати податку їх контрагентами [2, секція 77А]. До 1 серпня 2015 в Україні також заходи з попередження ухилень від сплати ПДВ зосереджувалися на визнанні податкових накладних недійсними та інших заходах встановлення відповідальності підприємств реального сектору за податкові правопорушення їх контрагентів [3].

З 2015 року Україна у вирішенні питання запобігання ухилень від сплати ПДВ обрала шлях встановлення автоматичного попередження ухилень від сплати ПДВ. Кінцевим результатом таких реформувань має бути відмова від принципу солідарної відповідальності покупця та продавця за ухилення від сплати ПДВ та реальне запровадження принципу беззаперечності податкового кредиту. Зауважимо, що принцип беззаперечності вже встановлений в Україні [4, ч. 3 п. 201.10 ст. 201]. На думку автора, він встановлений передчасно, оскільки ще не підкріплений ефективними автоматичними заходами попередження ухилень від сплати ПДВ.

Реальне запровадження цього принципу є одним із ключових моментів здійснення економічних реформ в Україні. Воно різко підвищить

рівень свободи ведення бізнесу в Україні, відкриє шлях до встановлення автоматичної процедури повернення ПДВ та позбавить підприємства від необґрунтованих перевірок, які здійснюються у зв'язку з виявленням податкових порушень їх контрагентів (а частіше, контрагентів їх контрагентів).

Історія встановлення автоматичних заходів попередження ухилень від сплати ПДВ ще не завершена та поки що складається з 3-х важливих кроків, які задали напрямок розвитку в цьому питанні.

Перший крок був здійснений 01.07.2015 [7, п. 48]. Була запроваджена електронна система адміністрування ПДВ, яка унеможливила реєстрацію фіктивних податкових накладних (під фіктивними накладними розуміються такі накладні, за якими не сплачуються до бюджету відповідні податкові зобов'язання). Відзначимо, що у ЄС до сих пір несплата нарахованих платниками ПДВ податкових зобов'язань (output tax) є розповсюдженою. Зокрема, така несплата є основою схеми «карусель» [6, с. 13].

Після цього першого кроку залишився вичерпний перелік можливих правопорушень. Всі вони засновані на придбанні документів на товар, якого фактично немає (був проданий за готівкові кошти, з порушенням правил використання реєстру розрахункових операцій, без відображення в бухгалтерському обліку продавця) та використання нарахованого при цьому податкового кредиту для тих чи інших цілей. Наведемо далі перелік таких цілей.

1. Для одночасного продажу документів на фактично відсутній інший товар (цей вид правопорушень отримав назву «скрутка»);
2. Для здійснення фіктивної (нереальної) поставки послуг;
3. Для зменшення власних податкових зобов'язань;
4. Для отримання бюджетного відшкодування (аналог розповсюдженої в країнах ЄС схеми «карусель»).

Другий важливий крок був здійснений 01.03.2016 [7, п. 58, розділ І]. Була запроваджена електронна система адміністрування реалізації пального, яка, крім адміністрування акцизного податку, унеможливила операції «скрутки» з пальним. Ця система заснована на обліку товарних запасів пального, яке зареєстрований платник акцизного податку з пального отримав від іншого зареєстрованого платника (або ввіз на митну територію України) та ще не списав з балансу. Ця система призвела до того, що операція скрутки з пальним призводитиме до автоматичного виникнення податкових зобов'язань з акцизу (неможливість реалізації будь-якої кількості пального невідомого походження без виникнення додаткових зобов'язань з акцизного податку).

Третій важливий крок був здійснений 01.07.2017 [8, 9, 10]. Була встановлена процедура зупинки реєстрації ризикованих податкових накладних. Ця процедура була запроваджена, як засіб автоматичного попередження такої розповсюдженої схеми ухилення від сплати ПДВ, як «скрутка», для всіх товарів, а не тільки для пального. На відміну від двох перших успішних кроків, цей крок виявився невдалим, оскільки має ряд суттєвих недоліків, перелічених далі:

1. Процедура зупинки не попереджує здійснення фіктивних поставок послуг та інших основних операцій з ухилення від сплати ПДВ, які здійснюються шляхом придбання фіктивного податкового кредиту (придбання документів на товар з нарахуванням ПДВ без реального придбання товарів);
2. Система електронного адміністрування ПДВ налаштована таким чином, що вона, крім операцій «скрутки» вважає сумнівними ще досить великий обсяг операцій законслухняних платників ПДВ (наприклад, вона вважає «скруткою» реалізацію виробником готової продукції, оскільки виробник реалізує не той товар, який придбав (сировину); те саме стосується операцій з отримання попередньої

оплати за один товар з одночасним здійсненням попередньої оплати за інший товар, яку система також вважає «скруткою»);

3. Система електронного адміністрування ПДВ налаштована таким чином, що вона фіксує всі операції скрутки, але зупиняє тільки порушення у великих обсягах.

Недолік 1 призводить до того, що принципом беззаперечності отриманого податкового кредиту користуються порушники податкового законодавства, оскільки згідно цього принципу неможливо притягнути до відповідальності контрагента порушника.

Недолік 2 призводить до того, що, крім автоматичної зупинки реєстрації сумнівних податкових накладних, необхідно встановлювати окрему процедуру реєстрації зупинених податкових накладних (або відмови у їх реєстрації), яка повинна проводитися не автоматично (за участю великої кількості співробітників ДФС). На теперішній час, саме недостатність кількості співробітників ДФС, які повинні здійснювати процедуру реєстрації зупинених податкових накладних, призвела до появи Проекту Закону № 7115 від 15.09.17. Проект Закону скасовує автоматичність процедури зупинки та принцип беззаперечності отриманого податкового кредиту (п. . 57¹.7 Проекту Закону).

Недолік 3 призвів до того, що порушники швидко навчилися уникати зупинки реєстрації податкових накладних (фірми порушників просто зменшили місячні обсяги і, в той же час, порушники збільшили кількість фірм).

Автор пропонує впровадити нову електронну систему адміністрування ПДВ, за допомогою якої в автоматичному режимі попереджатимуться майже всі викладені вище схеми ухилення від ПДВ. Така система не зможе попереджати тільки окремий випадок схеми 3, а саме: придбання виробником товарів (послуг) документів на товар (який фактично вже був реалізований за готівку) та використання цього товару в

якості сировини для виробництва послуг, або інших товарів. Запропонована система заснована на тому ж принципі, що і система електронного адміністрування реалізації пального – на автоматичному обліку запасів товарів, отриманих платником ПДВ від іншого платника ПДВ, або ввезених ним на митну територію України та ще не списаних з балансу (в подальшому – автоматичний облік запасів).

Головною перевагою запропонованої нової системи заходів попередження ухилень від сплати ПДВ є те, що вона може бути заснована на тому самому програмному забезпеченні, що і нині діюча система моніторингу податкових накладних, яка використовується в процедурі зупинки їх реєстрації. Впровадження нової системи заходів потребує змін в законодавстві, які стосуються обов'язків та правил складання податкових накладних платниками ПДВ (в роботі [11] детально описано, що ці зміни складаються із 20-ти заходів).

Автор пропонує здійснити впровадження нової системи поетапно. Головна мета першого етапу – впровадження системи автоматичного обліку запасів та встановлення автоматичних (без втручання посадових осіб органів ДФС) заходів попередження операцій «скрутки». Для цього пропонується доповнити інформацію, яку платник ПДВ зобов'язаний надавати в СЕА ПДВ. Насамперед – це введення обов'язку складання податкової накладної при відвантаженні товару після отримання попередньої оплати. Пропонується, щоб у цьому випадку ставка оподаткування в податковій накладній вказувалася 0% (Детальніше Див. [11]).

Вже на першому етапі нова система попередження буде вільною від наведених вище недоліків 2 та 3 нині діючої системи попередження. На цьому етапі пропонується залишити процедуру зупинки тільки при постачанні:

- Товарів отриманих особою до моменту її реєстрації платником ПДВ;
- Новостворених товарів;
- Товарів, отриманих особою до набуття чинності запропонованих в роботі змін до законодавства.

Головна мета другого етапу – унеможливлення використання податкового кредиту через накопичення запасів товарів та послуг. Для цього вводиться процедура автоматичного нарахування податкових зобов'язань при отриманні товарів. Ці зобов'язання дорівнюють сумі отриманого податкового кредиту та нараховуються шляхом реєстрації самою системою електронного адміністрування автоматично складеної податкової накладної, яка повністю повторює отриману податкову накладну. Податковий кредит дозволяється використовувати по мірі відвантаження отриманого товару (або по мірі списання отриманої сировини). Використання податкового кредиту здійснюються шляхом реєстрації розрахунків коригування до автоматично складеної податкової накладної (це здійснює сам платник податку) по мірі відвантаження отриманого товару. На другому етапі автор пропонує відмовитися від процедури зупинки. В деякій мірі, запропоновані на другому етапі заходи повертають принцип нарахування податкового кредиту, що діяв до 01.04.2005р. без шкоди для електронного адміністрування ПДВ (Детальніше див. [11, с. 40]).

Автор передбачає декілька результатів впровадження такого двоетапного процесу введення змін до законодавства та вдосконалення системи електронного адміністрування ПДВ.

У розрізі податкової політики, *першим результатом* стане істотне збільшення бюджетних доходів від збору ПДВ, оскільки стають неможливими майже усі схеми з мінімізації податку та ухилення від

такого. Як вже зазначалося в цих тезах, залишиться можливим лише окремий випадок схеми 3. *Другим результатом* стане унеможливлення існування майже всіх схем з мінімізації податку та ухилення від такого, при умові збереження *принципу беззаперечності податкового кредиту*.

У розрізі макроекономічного та загального ділового середовища, збереження принципу беззаперечності податкового кредиту матиме суттєвий позитивний ефект *на підприємницьку та загальну економічну свободу країни*, що суттєво поліпшить інвестиційний клімат. Окрім такого результату, автор також передбачає можливість використання товару будь-якої номенклатури *в якості заставного майна*, оскільки в такій системі рух великої кількості товарно-матеріальних цінностей піддається детальному моніторингу, що значно зменшує ризик зникнення такої товарно-матеріальної цінності.

Література

1. Poniatowski, G., Bonch-Osmolovsky, M., Belkindas, M., Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report of Project TAXUD/2015/CC/131. – Режим доступу: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf;
2. Закон Великої Британії «Про Податок на Додану Вартість» від 1994 р. (Value Added Tax Act 1994) – Режим доступу: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/part/I/crossheading/payment-of-vat-by-taxable-persons>.
3. Лист ДФСУ від 16.05.16 р. № 16872/7/99-99-14-02-02-17 «Про фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій» – Режим доступу:

<http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-dfsu-vid-160516-r-16872-7-99-99-14-02-02-17;>

4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI – Режим доступу: - <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>.
5. Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/71-19;>
6. Keen, M., Smith, S., VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done?; National Tax Journal Vol LIX, No 4 December 2006; Режим доступу – [https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf;](https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf)
7. Закон України № 909-VII від 24.12.2015 «Про внесення змін до Податкового Кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/909-19;>
8. Закон України № 1797-VIII від 21.12.2016 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо покращення інвестиційного клімату в Україні)» – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1797-19.](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1797-19)
9. Постанова Кабінету Міністрів України від 29.03.2017 № 190.: «Про встановлення підстав для прийняття рішення комісією Державної фіскальної служби про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або про відмову в такій реєстрації» – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/190-2017-%D0%BF;>
10. Наказ Міністерства фінансів України від 13.06.2017 р. № 567.: «Про затвердження Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування

в Єдиному реєстрі податкових накладних та Вичерпного переліку документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» – Режим доступу:

http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE30621.html.

- 11.Грона А.В. Закономірності формування прозорії системи адміністрування ПДВ. К.: 2017. – 68 с – Режим доступ: <https://drive.google.com/file/d/0B50J0x32KvJ8Nm9IVzdCeUJrSDg/view?usp=sharing>.

Переклад англійською мовою

Section: Tax policy

Grona Andrii

*PhD student at the Department of Business and Entrepreneurship
of the Kyiv National University of Technologies and Design
Kyiv, Ukraine*

TAX CREDIT INDISPUTABILITY. KEY COMPONENT OF UKRAINE’S TAX POLICY

***Summary:** A line of economic reformations such as liberalization of regulatory policy becomes widespread in both developed and emerging countries. The development of tax policy in such states bends its’ steps to establishing trust relationships between fiscal authorities and entrepreneurs. A principle of tax credit indisputability in VAT makes a great impact on such an establishment, as subject to which entrepreneurs are not held liable for this tax non-payments committed by their counterparties. For this purpose, a system of tax administration is proposed to be built up the way it renders tax violations in VAT economically impossible. The paper brings the overall view on possibilities to set up such an administration system which allows an automatic prevention of any possible violations of remitting VAT in Ukraine. The author’s proposed system is implementable in any country where such a tax is charged as well.*

This paper addresses the problem of combating minimization of VAT payments and VAT evasion. This issue is of contemporary importance not only in Ukraine but also in many countries where VAT is charged. Thus, according to analytical reports on VAT underpayments in the EU, the total amount of VAT underpayments in the EU was EUR 162.2 billion (14.09% of expected revenues) in 2014 and EUR 151.4 billion (12.77% of expected revenues) in 2015 [1, p.

19], reaching very high figures in certain countries (in Italy: 28.3% in 2014 and 25.78% in 2015; in Romania: 42.85% in 2014 and 37.18% in 2015) [1, p. 19].

The problem is that VAT is a tax applied not to the entire but to a portion of the product's value (added value). In that case, the amount of tax that must be remitted to the budget is very easy to reduce by conspiring with the counterparty (who evades tax) to the effect that the latter overstates the liquidation value of its goods/services (or even sells nonexistent goods/services). As a result, the state budget receives much less in revenue than it should.

Therefore, many countries of the European Union, particularly the United Kingdom, were compelled to introduce certain forms of joint liability of VAT payers for tax evasion by their counterparties [2, section 77A]. Prior to 1 August 2015, measures of preventing VAT evasion in Ukraine also focused on invalidating VAT invoices and other ways of holding enterprises of the real sector liable for tax violations committed by their counterparties [3].

In 2015, Ukraine has introduced automatic prevention of VAT evasion as a way of solving this problem. The outcome of these reforms must be abolition of the principle of the buyer's and seller's joint liability for VAT evasion and real implementation of the principle of indisputability of tax credit. It is worth noting that the indisputability principle has already been established in Ukraine [4, part 3, paragraph 201.10, article 201]. In the author's opinion, this principle was established prematurely, because it has not been underpinned yet by efficient automatic measures of preventing VAT evasion.

Real implementation of this principle is one of the key points of economic reforms in Ukraine. It would drastically enhance the freedom of doing business in Ukraine, pave the way to implementation of an automatic VAT refund procedure, and relieve companies from unfounded audits triggered by tax violations committed by their counterparties (and even more often by counterparties of their counterparties).

The history of implementing automatic measures of preventing VAT evasion did not end yet, and for the time being, it consists of three important steps which set the direction of development in this respect.

The first step was made on 01.07.2015 [7, par. 48]. An electronic VAT administration system was launched to prevent registration of fictitious tax invoices (a fictitious invoice means invoice showing no tax payable to the budget). It is worth noting that in the EU, nonpayment of output tax assessed by VAT payers remains widespread. In particular, this nonpayment practice is used as the basis for the "carousel" scheme [6, p. 13].

This first step left an exhaustive list of possible violations. All of them are based on the purchase of documents for a de-facto nonexistent product (which was sold for cash, in breach of the rules of using the register of debt settlement transactions, without showing this transaction in the seller's accounting files) and the use of consequently assessed tax credit for certain other purposes. These purposes could be as follows.

1. Simultaneous sale of documents for another de-facto nonexistent product (this illicit scheme is called "twisting");
2. Fictitious (nonexistent) supply of services;
3. Reduction of own tax liabilities;
4. Receiving a reimbursement from the budget (similar to the "carousel" scheme employed in EU states).

The second important step was made on 01.03.2016 [7, par. 58, Section I]. An electronic fuel sales administration system was launched for the purpose of (in addition to administration of excise tax) preventing "twisting" transactions with fuel. This system is based on the accounting the commercial inventory of fuel which a registered fuel excise tax payer received from another registered payer (or imported to the customs territory of Ukraine) but did not write off from the balance yet. This system makes sure that any fuel "twisting" transaction automatically produces an excise tax liability (rendering impossible

the sale of any quantity of fuel of uncertain origin without incurring additional excise tax liability).

The third important step was made on 01.07.2017 [8, 9, 10] by implementing the procedure of stopping registration of risky tax invoices. This procedure was designed as a method of automatically preventing the use of such a widespread VAT evasion scheme as "twisting" for all goods, not just fuel. Unlike the first two successful steps, this one was a failure due to a number of serious flaws mentioned below:

1. The stopping procedure does not prevent fictitious service supplies and other commonplace VAT evasion transactions featuring purchase of a fictitious tax credit (purchase of documents for a product with application of VAT without actually buying the product);
2. The electronic VAT administration system is designed in such a way that in addition to "twisting" transactions, it categorizes as shady deals a quite extensive scope of other transactions performed by law-abiding VAT payers (for example, it regards as "twisting" the sale of finished products by a manufacturer, because what the manufacturer sells is not the goods it purchased (raw materials); the same concerns transactions featuring receipt of prepayment for one product while simultaneously making prepayment for another product, which the system also regards as "twisting");
3. The electronic VAT administration system is designed to record all twisting transactions, but it stops violations in large amounts only.

The flaw 1 allows the tax credit indisputability principle to be used by tax dodgers, because according to this principle, the tax dodger's counterparty cannot be held liable.

The flaw 2 means that in addition to automatic halting of registration of questionable tax invoices, a separate procedure of registering (or declining registration of) stopped tax invoices is required; this procedure must be non-automatic (involve large number of State Fiscal Service's personnel). Presently,

it was insufficient number of State Fiscal Service's personnel required to handle the procedure of registering stopped tax invoices that resulted in the appearance of the draft Law No 7115 of 15.09.17. This draft law abolishes automation of the stoppage procedure and the tax credit indisputability principle (par. 57¹.7 of the draft law).

Thanks to the flaw 3, tax dodgers have quickly learned to avoid the stopping of tax invoice registration (their companies have simply decreased monthly turnovers, and at the same time, the dodgers have increased the number of companies).

The author proposes to implement a new electronic VAT administration system capable of automatically preventing almost all of the aforementioned VAT evasion schemes. The only thing this system won't be able to prevent is one particular case of the scheme 3: purchase by a goods manufacturer (service provider) of documents for a product (which has actually been sold for cash), and use of this product as a raw material for production of services or other goods. The proposed system is based on the same principle as the electronic fuel sales administration system, i.e. automatic accounting of inventory of goods received by a VAT payer from another VAT payer or imported to the customs territory of Ukraine and not yet written off from the balance (hereinafter referred to as "automatic inventory accounting").

The key advantage of the proposed new system of preventing VAT evasion is that it can employ the same software as the existing tax invoice monitoring system used to stop their registration. Implementation of the new system would require some legislative changes concerning the requirements and rules of completing tax invoices by VAT payers (the paper [11] brings the detailed view on such changes to consist of 20 steps).

The author proposes to implement the new system in phases. The main purpose of the first phase is to implement an automatic inventory accounting system and introduce automatic (without intervention of State Fiscal Service

officials) measures of preventing "twisting" transactions. For that purpose, it is proposed to supplement the information which VAT payers are required to file in the electronic VAT administration system. First of all, it means introduction of the requirement to complete a tax invoice when shipping goods after receiving a prepayment. It is proposed that the tax rate stated in tax invoice in this case should be 0% (for details, see: [11]).

In the first phase, the new prevention system would be already free from the aforementioned flaws 2 and 3 found in the existing prevention system. At this point, it is suggested to leave the stoppage procedure only for the operations of supplying:

- goods received before registration of the recipient as a VAT payer;
- newly-created goods;
- goods received before the effective date of legislative changes proposed in this work.

The main purpose of the second phase is to render impossible the use of tax credit via accumulating inventory of goods and services. For that purpose, the procedure of automatic assessment of tax liabilities upon receipt of goods is introduced. The amount of these liabilities equals to the amount of tax credit received, and is assessed by registration by the electronic administration system itself of automatically generated tax invoice, which completely repeats the received tax invoice. Tax credit may be used as the received goods are shipped (or as the received raw materials are written off). Tax credit is to be used by registration of adjustment calculations to the automatically generated tax invoice (done by the taxpayer himself) as the received goods are shipped. In the second phase, the author proposes to abolish the stoppage procedure. To a certain degree, measures proposed for the second phase would bring back the tax credit assessment principle which was in effect prior to 01.04.2005 without

impediment to the electronic VAT administration system (for details, see: [11, p. 40]).

The author expects several results from the implementation of such a two-phased process of amending the legislation and improving the electronic VAT administration system.

In terms of tax policy, the *first result* would be significant increase of VAT revenues to the budget, because almost all VAT minimization and evasion schemes would be rendered impossible. As mentioned earlier, only one particular case of the scheme 3 would remain possible. The *second result* would be rendition as impossible of almost all VAT minimization and evasion schemes, subject to *preservation of the tax credit indisputability principle*.

As far as the macroeconomic and general business environment is concerned, preservation of the tax credit indisputability principle would have significant positive effect *on the entrepreneurial and overall economic freedom in the country*, which would substantially improve investment climate. In addition to this result, the author also allows for the possibility of using products of any nomenclature *as pledged property*, because in a system like this, flow of large amounts of goods and commodities can be subjected to detailed monitoring, which significantly reduces the risk of disappearance of these goods or commodities.

References

1. Poniatowski, G., Bonch-Osmolovsky, M., Belkindas, M., Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report of Project TAXUD/2015/CC/131. – Access mode: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf.

2. United Kingdom Value Added Tax Act 1994 – Access mode: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/part/I/crossheading/payment-of-vat-by-taxable-persons>.
3. Letter No 16872/7/99-99-14-02-02-17 of the State Fiscal Service of Ukraine of 16.05.16 On recording in inspection reports of the results of examining fictitious commercial transactions documented by taxpayers – Access mode: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-dfs-u-vid-160516-r-16872-7-99-99-14-02-02-17>.
4. Tax Code of Ukraine No 2755-VI of 2 December 2010 – Access mode: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>.
5. Law of Ukraine No 71-VIII of 28.12.2014 On the amendment of the Tax Code of Ukraine and certain legislative acts of Ukraine concerning tax reform – Access mode: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
6. Keen, M., Smith, S., VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done?; National Tax Journal Vol. LIX, No 4 December 2006; Access mode: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>.
7. Law of Ukraine No 909-VII of 24.12.2015 On the amendment of the Tax Code of Ukraine and certain legislative acts of Ukraine concerning balancing of budget revenues in 2016 – Access mode: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/909-19>.
8. Law of Ukraine No 1797-VIII of 21.12.2016 On the amendment of the Tax Code of Ukraine to improve investment climate in Ukraine – Access mode: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>.
9. Resolution 190 of the Cabinet of Ministers of Ukraine of 29.03.2017 On defining the grounds for a commission of the State Fiscal Service to register or deny registration of a tax invoice/adjustment calculation in the Unified Register of Tax Invoices – Access mode: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/190-2017-%D0%BF>.

10. Order 567 of the Ministry of Finance of Ukraine of 13.06.2017 On the approval of the criteria of assessing the degree of risks sufficient to stop registration of a tax invoice/adjustment calculation in the Unified Register of Tax Invoices, and of the exhaustive list of documents sufficient for registration of a tax invoice/adjustment calculation in the Unified Register of Tax Invoices – Access mode:

http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE30621.html.

11. Grona, A.V., Patterns in Formation of a Transparent VAT Administration System. Kyiv: 2017. – 68 p. – Access mode:

<https://drive.google.com/file/d/0B50J0x32KvJ8Nm9IVzdCeUJrSDg/view?usp=sharing>.