

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

ПРИЩАК МАКСИМ РУСЛАНОВИЧ

Допускається до захисту:

в.о. завідувача кафедри фінансів
і банківської справи,
канд. екон. наук, доцент

Л.В. Юрчишена
« ____ » _____ 2022 р.

**ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ АКУМУЛЮВАННЯ ПДВ В УМОВАХ
ЕКОНОМІЧНОЇ НЕСТАБІЛЬНОСТІ**

Спеціальність 072 Фінанси, банківська справа та страхування
ОП «Фінанси, банківська справа та страхування»

Кваліфікаційна (магістерська) робота
(відповідно до стандарту спеціальності та ОП)

Науковий керівник:
Л. В. Юрчишена, доцент кафедри
фінансів і банківської справи,
канд. екон. наук, доцент

(підпис)

Оцінка: ____ / ____ / ____
(бали/ за шкалою ЄКТС/за національною шкалою)
Голова ЕК: _____
(підпис)

Вінниця 2022

АНОТАЦІЯ

Прищак М.Р. Оцінка ефективності акумулювання ПДВ в умовах економічної нестабільності. Спеціальність 072 Фінанси, банківська справа та страхування. Освітня програма «Фінанси, банківська справа та страхування». Донецький національний університет імені Василя Стуса, Вінниця, 2022.

В кваліфікаційній роботі розглянуто теоретичні засади податку на додану вартість як бюджетоутворюючого податку. Проаналізовано надходження ПДВ до бюджету України, виділено регіональний та галузевий розподіл надходження ПДВ. Оцінено фіскальну ефективність ПДВ в умовах економічної нестабільності.

В ході дослідження розроблено концепцію удосконалення системи ефективності надходження ПДВ до бюджету, проведено моделювання надходження ПДВ до бюджету України, а також прогнозовано надходження ПДВ за допомогою трендових моделей.

Ключові слова: додана вартість, непрямий податок, ПДВ, справляння ПДВ, адміністрування ПДВ, функції ПДВ.

81 с., 17 табл., 20 рис., бібліограф.: 64 джерела.

SUMMARY

Pryshchak M.R. Evaluation of the effectiveness of VAT accumulation in conditions of economic instability. Specialty 072 Finance, banking and insurance. Educational program «Finance, banking and insurance». Vasyl Stus Donetsk National University, Vinnytsia, 2022.

The theoretical basis of value-added tax as a budget-forming tax is considered in the qualification work. The VAT receipts to the budget of Ukraine were analyzed, the regional and branch distribution of VAT receipts was highlighted. The fiscal efficiency of VAT in conditions of economic instability is assessed.

In the course of the study, the concept of improving the efficiency of the VAT receipt system was developed, VAT receipt simulation was carried out, and VAT receipt was forecast using trend models.

Key words: value added, indirect tax, VAT, VAT administration, VAT administration, VAT functions.

81 pp., 17 tables, 20 figures, bibliography: 64 sources.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ.....	4
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЯК БЮДЖЕТОУТВОРЮЮЧОГО ПОДАТКУ.....	8
1.1 Теоретико-правові та концептуальні основи оподаткування доданої вартості.....	8
1.2 Механізм справляння податку на додану вартість.....	17
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА ВПЛИВУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ.....	27
2.1 Аналіз надходження податку на додану вартість до бюджету України....	27
2.2 Регіональний та галузевий аналіз надходження ПДВ.....	33
2.3 Оцінка фіскальної ефективності ПДВ в умовах економічної нестабільності.....	39
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ ПІДВИЩЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНОЇ НЕСТАБІЛЬНОСТІ.....	52
3.1 Моделювання та прогнозування податку на додану вартість до бюджету України.....	52
3.2 Концептуальний підхід до удосконалення системи ефективності надходження ПДВ до бюджету.....	58
3.3 Напрями вдосконалення адміністрування податку на додану вартість в системі електронного адміністрування.....	63
ВИСНОВКИ.....	70
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	74
ДОДАТКИ.....	81

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ДПСУ – Державна податкова служба України

ДКСУ – Державна казначейська служба України

ПКУ – Податковий кодекс України

ПДВ – податок на додану вартість

ВВП – валовий внутрішній продукт

МТУ – митна територія України

ФЗ – фіскальна значимість

ФЕ – фіскальна ефективність

ЕА – електронне адміністрування

ВСТУП

Податкова система країни є фундаментальним елементом функціонування економіки держави. Його ефективність є запорукою успішної реалізації макроекономічних завдань та досягнення стратегічно важливих для держави цілей. Однією з таких цілей для України є подальший розвиток ринкової економіки з опорою на приватного власника як найефективнішого суб'єкта господарювання, здатного забезпечити економічне зростання, створити валовий внутрішній продукт, справедливий розподіл і перерозподіл якого веде до збільшення добробуту населення, вирішення соціальних проблем і забезпечує виконання державою своїх зобов'язань та функцій.

За умов економічної нестабільності, гостро постає питання про оподаткування доходів компаній. Поміж цих податків найважливіше місце посідає податок на додану вартість. Вчені та практики постійно обговорюють роль податку на додану вартість в економіці країни, зниження та диференціацію ставки податку, проблеми управління податкових надходжень. Важливим є також визначення ролі ПДВ у структурі доходів державного бюджету України та його впливу на перерозподіл фінансових ресурсів країни особливо під час економічної нестабільності.

Механізм справляння податку на додану вартість досліджували та аналізували такі українські експерти: Бачинський В. І., Варналій З. С., Гаркушенко О. М., Замасло О.Т., Карпенко В.В., Максименко А. В., Мельник С. В. та ін. Серед західних аналітиків податку на додану вартість слід зазначити: Гіллерштейна В., Гіллс Т.Х., Гордон Р.Х., Ебрілле Л., МакКоналл К.Р., Саммерс В., Хенк Д.Е.

Об'єкт дослідження – процес акумулювання податку на додану вартість до доходів державного бюджету.

Предметом дослідження є теоретичні, концептуальні та практичні аспекти оцінка ефективності акумулювання ПДВ до державного бюджету.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретико-правових та

методологічних підходів до оцінки ефективності акумулювання ПДВ до державного бюджету, розробка механізму справляння ПДВ до бюджету в умовах економічної нестабільності.

Відповідно до визначеної мети визначені в кваліфікаційній роботі такі *завдання дослідження*:

- обґрунтувати теоретико-правові та концептуальні основи оподаткування доданої вартості;
- розглянути механізм справляння податку на додану вартість;
- проаналізувати динаміку і структуру надходжень податку на додану вартість до бюджету України;
- здійснити діагностику податкового боргу з податку на додану вартість;
- визначити критерії та провести оцінку фіскальної ефективності ПДВ в умовах економічної нестабільності;
- здійснити моделювання та прогнозування податку на додану вартість до бюджету України;
- узагальнити методичні підходи до удосконалення системи адміністрування податку на додану вартість;
- систематизувати зарубіжний досвід оподаткування доданої вартості та його адаптація в українську практику.

Методологічною основою роботи стали загальнонаукові та спеціальні методи наукового дослідження, зокрема, аналізу та синтезу, індукції та дедукції, узагальнення та систематизації, а також статистичного та фінансового аналізу.

Інформаційною базою дослідження слугували законодавчі та інші нормативно-правові акти, офіційні документи, статистичні й аналітичні матеріали за напрямом дослідження - оподаткування доданої вартості.

Наукова новизна одержаних результатів. В результаті проведеного дослідження:

вдосконалено:

- концептуальний підхід до удосконалення системи ефективності надходження ПДВ до бюджету;

здобуло подальший розвиток:

- моделювання надходження ПДВ до бюджету України;
- прогнозування податку на додану вартість за допомогою трендових моделей надходження ПДВ до бюджету.

Практичне значення одержаних результатів полягає у використанні теоретичних і методичних узагальнень, висновків і рекомендацій для розвитку системи оподаткування доданої вартості та його адаптація в українську практику.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні та практичні рекомендації науково-магістерської роботи оприлюднено у:

- тезах доповіді «Адміністрування ПДВ в умовах воєнного стану», що оприлюднені на IV Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток фінансового ринку в Україні: загрози, проблеми та перспективи», м. Полтава 25 листопада 2022 р.;

- фаховій статті «Податкові новації та моделювання надходження ПДВ до бюджету в умовах військового стану» науковому журналі категорії «В» «Економіка і організація управління».

Положення, що виносяться на захист:

- запропоновано власне визначення поняття «ПДВ»;
- запропоновано розробити концептуальну модель удосконалення системи ефективності надходження ПДВ до бюджету;
- проведено галузевий аналіз надходження ПДВ;
- розглянуто механізм справляння податку на додану вартість;

Кваліфікаційна (магістерська) робота складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел із 64 найменувань. Загальний обсяг роботи становить 80 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЯК БЮДЖЕТОУТВОРЮЮЧОГО ПОДАТКУ

1.1 Теоретико-правові та концептуальні основи оподаткування доданої вартості

Непрямі податки є основним джерелом формування доходів Державного бюджету України.

Походження ПДВ встановлено за двома напрямками:

- концепція німецького підприємця Вільгельма фон Сіменса в 1918 р.;
- концепція американського економіста Томаса С. Адамса у 1910 - 1921 рр. [37].

Концепція оподаткування ПДВ за В. фон Сіменсом розкриває сутність податку як технічну інновацію, яка призвела до суттєвого вдосконалення податку з обороту. Так, використання ПДВ сприяло поверненню податку, що сплачувався за виробничі ресурси, що вплинуло на уникнення проблемної ситуації, яка виникала при оподаткуванні продукції податком з обороту.

За концепцією Т.С. Адамса ПДВ – це альтернатива податку на дохід від підприємницької діяльності. Коли в США не було національного податку з продажу його впровадження сприяло процесу вдосконалення федеральної податкової політики через те, що було внесено суттєві зміни до існуючої у той час федеральної системи прибуткового податку [37].

В Україні податок на додану вартість почав свою історію ще за часів Української Радянської Соціалістичної Республіки, де він існував у вигляді податку з обороту. Податок з обороту був введений в 1931 році, коли Україна була в складі СРСР. В період індустріалізації 1928-1933рр. радянська держава потребувала значних фінансових ресурсів для проведення реформ.

Найголовнішими наповнювачів бюджету мали стати два нові податки – податок з обороту та прибутковий податок. Податок з обороту широко застосовувався в СРСР. За ринкових умов цей податок стимулював

вертикальну інтеграцію – об'єднання технологічно пов'язаних підприємств, що призводило до монополізації виробництв і ринків [8].

З початком незалежності України та переходом до ринкової економіки було вирішено відмовитися від податку з обороту, як інструменту планової економіки, та ввести у дію податок на додану вартість у тому вигляді в якому його зараз застосовують у більшості європейських країн.

В Україні податок на додану вартість був запроваджений Законом України від 20 грудня 1991 року, коли країна перейшла від податку з обороту. Його недосконалість зумовила необхідність ухвалення у грудні 1992 року Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість».

Згідно Декрету об'єктами оподаткування стали обороти з реалізації товарів (робіт, послуг) для вітчизняних товарів та різниця між цінами реалізації та митною вартістю для митних товарів. Декрет встановлював дві ставки:

- 21,87 % до оподаткованого обороту з реалізації товарів (робіт, послуг) як базова ставка;
- 16,67 % з оподаткованого обороту з реалізації товарів (робіт, послуг) для розрахунків з країнами СНД.

Сума податку на добавлену вартість зараховувалась як до державного, так і до місцевого бюджетів [8].

Розглядаючи економічну природу податку на додану вартість, зокрема суть доданої вартості, необхідно визначити сутність доданої вартості.

Загальне визначення доданої вартості звучить дуже розгалужено, воно може приймати форму всіх видів діяльності, які призводять до перетворення сировини на готовий продукт, який забезпечує цінність для споживача. Це також може відбуватися у формі збільшення вартості товару між прибутком компанії та витратами на його виробництво, філософією продажів або особливостями продукту, на які клієнт захоче витратити гроші. Будь-яка діяльність, яка не є корисною або не додає цінності, буде марною [61].

У часи, коли клієнт має широкий вибір товарів і послуг, виробники

повинні адаптуватися до потреб клієнтів. Додана вартість з часом може змінюватися залежно від ринкових тенденцій, прогресу інформації та технологій, що постійно розвиваються. Ринок постійно в русі, багато чого змінюється, а отже, змінюються інтереси та вподобання клієнтів. Додана вартість змінна, але, адаптуючись до моди та тенденцій, вона стає інструментом залучення нових клієнтів [62].

Насправді додану вартість продукту чи послуги визначає замовник, а не виробник. Потрібно зібрати відгуки споживачів, щоб знати, що вони найбільше цінують у конкретному продукті, а також недоліки продукту та ідеї щодо його покращення. Виробнику потрібно знати, що полегшує клієнту сприйняття ціни, яку він повинен заплатити за ту чи іншу послугу чи продукт. Коли хочеться вийти «за межі ціни», варто звернути увагу на додану вартість товарів і послуг [62].

При використанні додаткової вартості важливу роль відіграє орієнтація продавця. Традиційні методи продажу зосереджені на власних цілях, тобто на продажу товарів і послуг, і такий продавець мотивується замовленнями, але більш успішним є продавець, який зосереджується в першу чергу на задоволенні клієнта, його потребах і доданій вартості [63].

Додатковою цінністю для клієнта можуть бути розширені гарантії, безкоштовні зразки, ефективне та швидке обслуговування, додаткові послуги, широкий вибір тощо. Отже, як ми бачимо, додана вартість не однакова для різних компаній і може мати різні аспекти, які цінують клієнти.

Визначення доданої вартості для підприємства досі остаточно і чітко не визначено.

Відповідно до однієї з концепцій, додана вартість для компанії - це різниця між вигодами для компанії та витратами, які несе компанія. Під доданою вартістю в ланцюзі поставок також можна розуміти цінність, яку - на думку замовника (одержувача) - приносить постачальник під час транзакції. У свою чергу, у випадку виробника, це вартість, додана до матеріалів та інших ресурсів, понесених у процесі виробництва, яку виробник передає. Однак у

випадку торгової компанії це може бути результатом функціональності, естетики, організації або вигідного розташування торгових точок [61, с. 105].

Як зазначає С. Кравчик, різну оцінку продукту робить одержувач товару, а іншу – виробник. Зручність використання важлива для клієнта, і в нинішню епоху глобалізації додаткові атрибути продукту також необхідні для полегшення його придбання та використання. Активну роль у формуванні вартості відіграють швидкі доставки, полегшення прийому товару, зручні платежі, належне обслуговування і, нарешті, легка утилізація після використання. Якщо покупець незадоволений товаром, він не повністю задовольняє його потреби, він йому непотрібний, такому товару можна приписати нульову економічну цінність. З іншого боку, потенційна додана вартість для підприємств – це різниця між загальною вартістю продажів і понесеними витратами. Для виробника цінність продукту представляє ціна, яка повинна бути вищою за понесені витрати. Тому в процесі виготовлення виробник визначає потенційні можливості продукту та його потенційну вартість з урахуванням кон'юнктури ринку. Лише після належного задоволення потреби потенційна додана вартість перетворюється на економічну цінність вартості [61, с.106].

Також варто проаналізувати додану вартість і цінність для клієнта в ланцюжку поставок. У процесах, що відбуваються між компаніями в ланцюжку постачання, емоції та інші багатовимірні фактори, такі як повага, радість, духовність, віра, краса чи естетика, враховуються дуже мало. На зміну їм приходять одновимірні фактори, пов'язані з ціною, вартістю продукції, якістю та інноваціями. Емоції, що виникають у процесі прийняття рішень у ланцюгах поставок, можуть спричинити негативну додану вартість на підприємствах, оскільки вони часто стають причиною неправильних економічних рішень [60].

У процесі формування вартості в ланцюгах поставок, у відносинах між компаніями створюється продукт у «чистому» вигляді. Реалізація процесу, в результаті якого він створюється, вимагає своєчасних поставок, відповідної

політики щодо запасів, зручності щодо платежів. У ході цих процесів ключове значення мають питання логістики та правильної роботи діючих пристроїв на підприємствах та належного управління. Ці типи транзакцій додають цінність продукту протягом ланцюга постачання [60].

У ланцюгах постачання в професійній частині, де відбуваються контакти між компаніями, було запропоновано вимірювання під назвою економічна додана вартість - EVA (Economic Value Added), а у випадку кінцевих клієнтів показники задоволеності клієнтів, лояльності, утримання клієнтів і повторення продажу [64].

Завдяки цьому враховуються такі важливі детермінанти, що впливають на кінцевого споживача, як лояльність і задоволеність.

Досить легко розрахувати три компоненти: продажі, які слід розуміти як доходи, отримані в результаті бухгалтерського обліку прибутків і збитків компаній, потім операційні витрати, що розуміються як сума всіх витрат на матеріали та виробництво, адміністративних витрат, загальних витрат, витрат на людський капітал, програмних витрат, включаючи витрати на амортизацію та податки на прибуток підприємств. Ці витрати також повинні враховувати споживання матеріальних факторів, а також нематеріальних, оскільки вони з часом втрачають цінність [64].

Третім елементом є вартість капіталу (капітальні витрати), тобто загальна сума коштів, отриманих від кредиторів, акціонерів та власних коштів, які використовуються для діяльності компанії.

Вони інвестуються в виробничі запаси, дебіторську заборгованість та основні засоби. Це фізичні гроші, які можна побачити в компанії в різних формах [64].

Доданою вартістю, з точки зору О. Сукова, є ринкова вартість продукції виробників за вирахуванням витрат на ресурси, придбані у іншого бізнесу (сировина, матеріали і послуги). До доданої вартості включають витрати організації на платню своєму персоналу, а також прибуток, амортизація, рента і оренда [51].

Додана вартість – збільшення вартості товару в результаті його обробки в процесі виробництва на підприємстві, виражене як різниця між загальним доходом підприємства та витратами, понесеними для виробництва даного товару [63].

Отже, додана вартість – це збільшення вартості товару чи послуги в результаті виробничого або творчого процесу.

Після визначення сутності доданої вартості, необхідно розглянути зміст податку на таку додану вартість.

Так, ПДВ є одним з найважливіших і в той же час найскладніших в адмініструванні податків.

ПДВ, як зауважила В.Глухова, є непрямим податком, часткою новоствореної вартості, входить до ціни реалізації товарів, який сплачує споживач до державного бюджету на кожному етапі руху товарів [13].

З точки зору Т. Волощиневич ПДВ визначає як надбавку до ціни товару/роботи/послуги; покупець сплачує ПДВ, коли купує продукцію, товари, замовляє послуги, а ведення обліку з податку і сплата його в бюджет – є обов'язком господарюючого суб'єкта [11].

Податок на додану вартість, з точки зору О.Кіровської, – це певний відсоток надбавки, яку оплачує покупець будь-якого товару або послуги. Водночас у бюджет цей податок перераховує продавець товару або послуги (він же зобов'язаний вести облік), а платником є покупець. Продавець у цій системі взаємин є податковим агентом [30].

Враховуючи точки зору вчених, можна запропонувати власне визначення поняття «ПДВ». Це непрямий податок, при сплаті якого податковий тягар перекладається на кінцевого споживача, яким оподатковується різниця між вартістю продажу та вартістю купівлі продукції/послуг та включається до підсумкової вартості, як відсоток від загальної суми доданої вартості.

Головні функції ПДВ виділила Н.Харченко:

– ПДВ є частиною валового внутрішнього продукту, твердо

фіксований в ціні товарів, виконує функцію самого гарантованого джерела доходів держбюджету. Враховуючи те, що ПДВ перераховують до бюджету одразу після реалізації продукції, він виконує функцію найрегулярнішого надходження джерела доходів бюджету;

– ПДВ – один із з найбільш дохідних джерел формування бюджету, відрізняється ритмічністю та стабільністю надходжень, має повсюдне поширення, виконує регуляторну функцію дохідної частини бюджету [55, с. 12].

О.Карповою та І.Майбуровим виділено 4 основні функції, що притаманні ПДВ (рис.1.1).

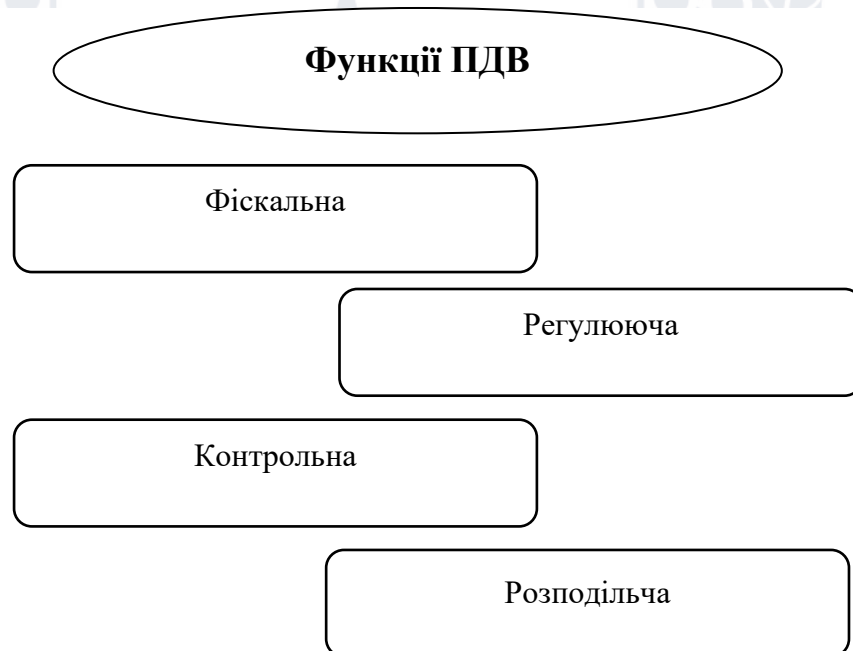


Рисунок 1.1 – Функції ПДВ

*Складено автором на основі [26, с.181]

Розглянемо функції, наведені на рис.1.1 детальніше.

Так, фіскальна функція ПДВ є основною і забезпечує регулярне поповнення бюджету країни (надходження від ПДВ формують понад 1/5 доходів бюджету). ПДВ розглядається як інструмент вилучення на користь держави частини доходів громадян та організацій.

Регулююча функція ПДВ передбачає використання податку як

державного інструменту впливу на поведінку суб'єктів економічної діяльності. Ця функція яскраво виражена у ПДВ за допомогою встановлення диференційованих ставок податку для певних груп товарів, надання пільг при сплаті податку. Крім того, податок може бути використаний для стимулювання експортерів (ставка 0% та відшкодування сплачених сум податку). Крім того, регулююча функція проявляється і через дестимулювання, тобто зворотний процес: зняття пільгових ставок з певних товарів, послуг, відмова у наданні відрахувань, застосування базової ставки податку до раніше звільнених категорій платників податків тощо.

Контрольна функція ПДВ проявляється у вигляді заходів, здійснюваних компетентними установами у вигляді систем і різних процедур, спрямовану на досягнення регулярності надходжень, коригування і адміністрування податків.

Розподільча функція ПДВ, ще її називають соціальною. Вона відбиває специфіку перерозподілу коштів – від економічно стійкіших платників податків до менш захищених [26, с.181].

Ступінь прояву функцій ПДВ неоднакова. При незаперечній провідній ролі фіскальної функції, її доповненням є регулююча, контрольна та розподільча. Зокрема зростання ролі регулюючої функції передбачає збільшення ступеня державного втручання, що згодом може призвести до спотворення принципу нейтральності податку [26, с.181].

При розгляді з різних позицій принцип нейтральності ПДВ може набувати різних інтерпретацій. На наш погляд, нейтральність може бути розглянута з боку об'єкта, суб'єкта, податкових ставок та податкової бази. У такому разі отримаємо чотири варіанти прояву принципу:

- об'єктна нейтральність: нейтральність ПДВ у єдиному порядку обчислення та сплати податку для всіх існуючих у країні об'єктів оподаткування.

- суб'єктна нейтральність: принцип розглядається з позиції платника податків і виявляється в єдиному порядку реалізації податкових обов'язків та прав для всіх платників ПДВ незалежно від показників платника податків.

– нейтральність ставок: проявляється у встановленні єдиної ставки ПДВ без будь-яких винятків (мається на увазі класичний варіант: єдина ставка податку та ставка 0% ПДВ для експорту).

– нейтральність податкової бази: передбачає нейтральність податкової бази до доходів, тобто оподаткуванню ПДВ підлягає лише процес споживання, тоді як суми доходу платника податків є податковою базою [26, с.194].

Як і будь-який інший податок, ПДВ має позитивні та негативні характеристики.

На рис. 1.2 розглянуто сукупність позитивних та негативних рис ПДВ.

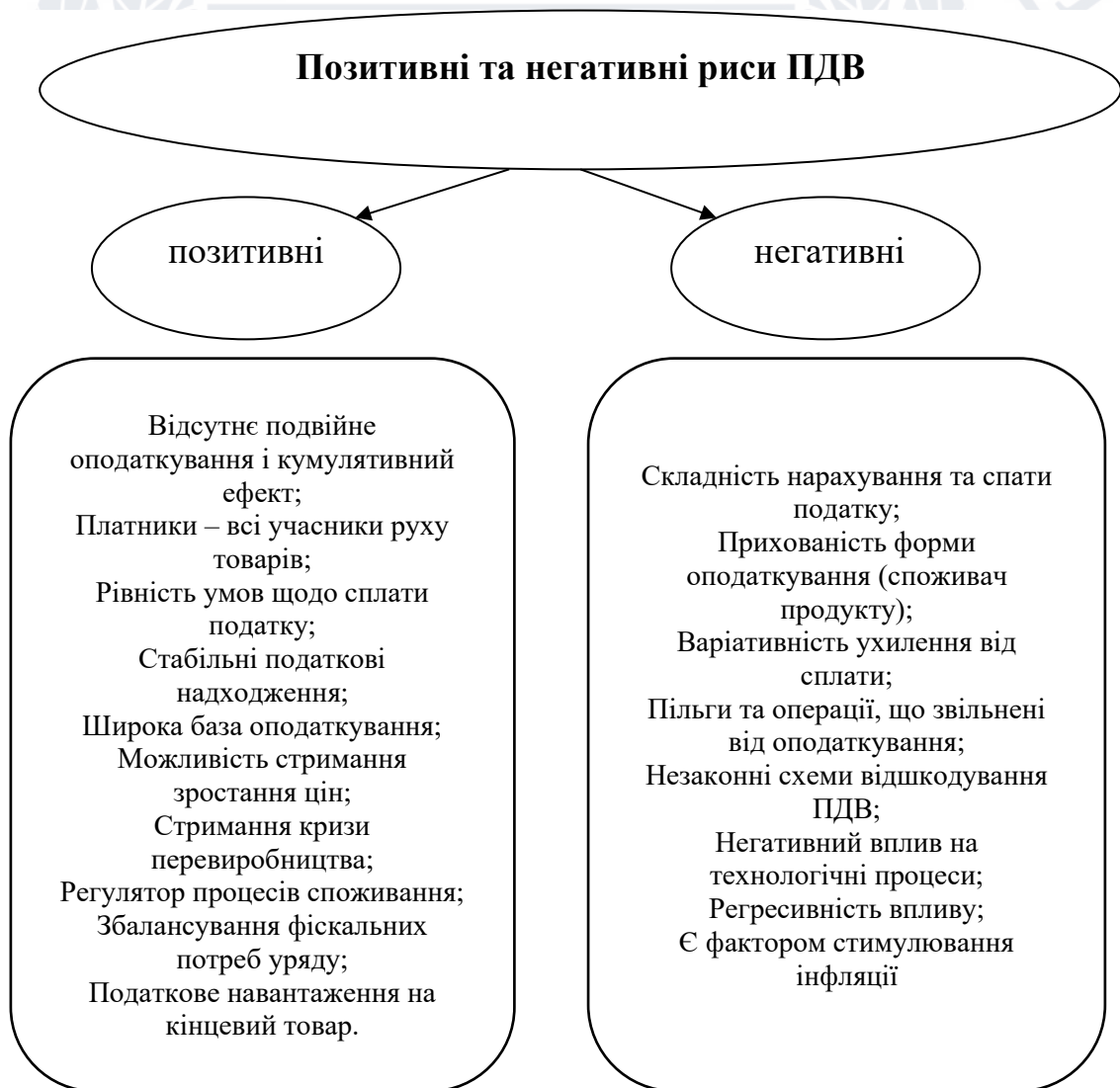


Рисунок 1.2 – Позитивні та негативні риси ПДВ

*Складено автором на основі [3, с.52]

Як видно з рис. 1.2, позитивних характеристик податку виділено більше,

ніж негативних.

Отже, ПДВ є ключовим джерелом формування доходів бюджетної системи та найважливішої складової системи державних фінансів загалом. ПДВ займає центральне місце у фіскально-орієнтованій українській системі непрямого оподаткування та успішно реалізує покладені на нього функції прогресивної форми мобілізації податкових зборів.

1.2 Механізм справляння податку на додану вартість

Податок на додану вартість є одним із найскладніших для обчислення, розуміння та контролю податком, а відсутність легального визначення не сприяє усуненню цих труднощів. Але, незважаючи на це, він успішно застосовується у більшості країн із ринковою економікою.

Широкомасштабне застосування ПДВ розпочалося з країн Європи, де досліджуваний податок був своєрідним акумулюванням достатньої суми коштів до бюджетних доходів країн для того, щоб в подальшому реалізувати в них власні державні і спільні європейські програми.

Порядок обчислення та сплати податку в Україні визначено Податковим кодексом України (ПКУ).

Суть обчислення та стягнення ПДВ полягає в тому, що на кожному етапі просування товару, адресованого кінцевому споживачеві, до ціни товару додається ПДВ та суму рахунку з податком виставляють покупцю, щоб він її оплатив.

Покупець має сплатити вказану суму, а продавець її вносить (податкове зобов'язання) за вирахуванням суми «вхідного ПДВ» (податкового кредиту), яка виникла, коли він сам виступав у ролі покупця сировини, матеріалів тощо. Вся сума ПДВ сплачується лише кінцевим покупцем, а продавцями товарів (послуг) вносяться до бюджету суми ПДВ, що становлять частки загальної суми цього податку.

В першу чергу необхідно визначити суб'єктів, які є платниками даного податку. На рис. 1.3 наведено перелік платників згідно ПКУ.

Платники ПДВ в Україні

особи, які провадять або планують провадити господарську діяльність і добровільно реєструються як платники податку
особи, які зареєстровані або підлягають реєстрації як платники податку
особи, які ввозять товари на МТУ в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яких покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України
особи, якими ведеться облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юр.особи
особи - управителі майна, якими ведеться окремий податковий облік з ПДВ щодо операцій, які пов'язані з використанням майна, отриманого в управління за договорами управління майном
особи, які проводять операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, що визнане беззаяйним тощо
особи, які уповноважені вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності
особи - інвестори (оператори), які ведуть окремі податкові обліки, пов'язані з виконанням угоди про розподіл продукції
особи-нерезиденти, що надають електронні послуги

Рисунок 1.3 – Платники ПДВ в Україні

*Складено автором на основі [42]

Об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з:

- а) постачання товарів, місце постачання яких знаходиться на МТУ, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу у володіння та користування лізингоодержувачу/орендарю;
- б) постачання послуг, місце постачання яких знаходиться на МТУ;
- в) ввезення товарів на МТУ;

г) вивезення товарів за межі МТУ;

е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом [42].

З метою оподаткування ПДВ до операцій з ввезення товарів на МТУ та вивезення товарів за межі МТУ прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений Митним кодексом України.

В ціну товарів включають загальну суму податку, сплачену (нараховану) всіма учасниками виробничо-збутового ланцюга.

Механізм визначення бази оподаткування ПДВ можна розглянути на рис.1.4.

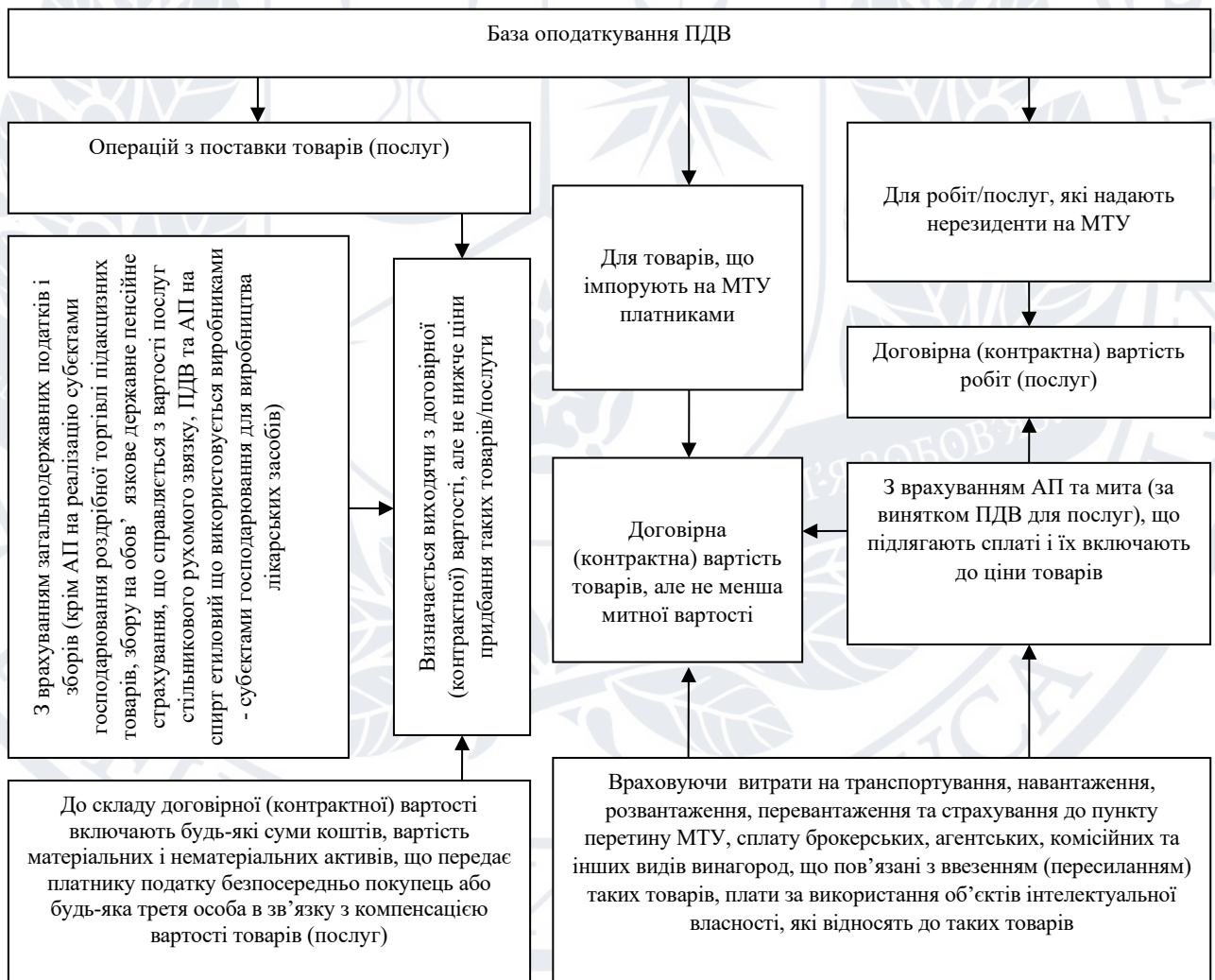


Рисунок 1.4 – Механізм визначення бази оподаткування ПДВ

* Складено автором на основі [42; 52, с.29]

Діючими ставками ПДВ у 2022 році є такі:

- 20% – загальна ставка;
- 14% – ставка для деяких сільськогосподарських товарів;
- 7% – ставка ПДВ для медвиробів, лікарських засобів, екскурсійних послуг відвідувачам музеїв, показу оригінальних творів, адаптованих фільмів, послуг тимчасового розміщення/проживання;
- 0% – експортна ставка [42].

Адміністрування ПДВ відбувається в електронній системі, яка призначена для безперервного оперативного контролю формування важливої складової бюджету країни - ПДВ.

Завдяки СЕА ПДВ інформація про об'єми бюджетних ресурсів з ПДВ стає доступною у кожний момент часу (а не по закінченню звітного періоду, коли платники склали декларації), крім того, СЕА ПДВ дає можливість оперативно регулювати процес формування зобов'язань і податкового кредиту кожного з платників таким чином, щоб в цілому по країні сума відшкодування ПДВ не перевищувала суму надходжень цього податку до бюджету.

В умовах воєнного стану, за звітні періоди, потрібно подавати ПДВ-декларацію. Податкові зобов'язання необхідно показувати у ній на основі наявної первинної/розрахункової документації. Тобто не підтверджені зареєстрованими в ЄРПН податковими накладними/розрахунками коригування.

Однак, за можливості, необхідно відображати відомості про суми ПДВ, включені до складу податкових зобов'язань за звітний період, що не підтверджені ПН/РК, які зареєстровані в ЄРПН на дату подання ПДВ-декларації.

Податкову декларацію подають за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 днів, які настали за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Базовим періодом для осіб-нерезидентів є квартал.

Суму податкового зобов'язання, яку зазначив платник ПДВ в декларації,

необхідно сплатити протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку.

Воєнний стан призвів до того, що для платників ПДВ тією чи іншою мірою послабили дію багатьох традиційних правил.

Послаблення стосуються наступних сфер ПДВ:

- компенсуючі зобов'язання (не має нарахувань на знищені та передані державі товари);
- ПДВ-звільнення (звільнення від ПДВ імпортних операцій та постачання);
- пальне для Збройних сил (ставка 0%);
- допомога армії та благодійна допомога;
- імпорт автомобілів (звільнення від ПДВ) тощо.

Тимчасово, до тих пір, поки буде діяти правовий режим воєнного, надзвичайного стану, не вважають використаними платниками податку неоподатковуваних ПДВ операціях або операціях, що не є господарською діяльністю платника ПДВ, товари:

- придбані в оподатковуваних ПДВ операціях, знищені (втрачені) в результаті обставин непереборної сили у період дії воєнного, надзвичайного стану;
- придбані в оподатковуваних ПДВ операціях та передані в державну чи комунальну власність, у тому числі на користь добровольчих формувань територіальних громад, а також надані на користь інших осіб для потреб забезпечення оборони України у період дії воєнного, надзвичайного стану.

Розглянувши механізм справляння ПДВ в Україні розглянемо особливості оподаткування ПДВ в країнах ЄС.

В першу чергу, дружньої країни – Польщі.

Польща приєдналася до країн, які значною мірою разом застосовують правила ПДВ із запровадженням директиви Ради Європейського Союзу. 1 липня 2018 року набув чинності закон від 15 грудня 2017 року про внесення

змін до закону «Про податок на додану вартість» та деякі інші закони, який парламент ухвалив після кількомісячних консультацій. Цим законом до Закону про ПДВ вводиться положення про добровільну роздільну сплату.

Для Польщі це зручно і доцільно, тому що податкові надходження роками були основним джерелом надходжень до бюджету, а це також означає величезні втрати через махінації з ПДВ. Звісно, «зручно та доречно» не означає дружньо чи вигідно, а прийнятно та можливо використовувати без суттєвого негативного впливу на функціонування платника податків. Масштаби зловживань і шахрайства, які роками супроводжували Польщу у податкові на додану вартість (ПДВ) у всьому Європейському Союзі дуже висока.

Розглянемо механізм роздільної оплати ПДВ-фактур. При його використанні сума ПДВ перераховується на спеціальний ПДВ-рахунок, а сума нетто – на розрахунковий рахунок.

Для кожного розрахункового рахунку необхідно створити новий банківський ПДВ-рахунок.

На практиці це виглядає так: покупець товару чи послуги перераховує гроші на два рахунки. Він може лише перерахувати валову суму за рахунком-фактурою на банківський рахунок покупця, вибравши в електронному банкінгу варіант розділеної оплати. Кошти, які будуть зараховані на розрахунковий рахунок, зберігаються в банку. Роздільна оплата буде доступна тільки в польській валюті.

Варто наголосити, що підприємцям, які у своїй господарській діяльності використовують лише банківський рахунок у приватних цілях, обліковий запис ПДВ автоматично не буде створено. Їм доведеться створити такий розрахунковий рахунок і використовувати його у своїй діяльності. Припустімо, що підприємець виставляє рахунок-фактуру компанії, яка вже використовує розділену оплату, але сама не має цього ПДВ-рахунка. Можна уявити такий сценарій:

- дана компанія оплачує свій рахунок-фактуру за допомогою

механізму розділеної оплати,

- мікропідприємець не має ПДВ-рахунку, тому банк повертає всю суму переказу компанії, яка сплатила рахунок-фактуру,
- підприємець просить покупця його послуги здійснити переказ ще раз, цього разу без використання нового механізму оплати. В результаті гроші на рахунок підприємця будуть зараховані із затримкою.

З точки зору підприємця, механізм розділеної оплати може бути вигідним для підприємця. Як правило, повернення податкової різниці має відбутися протягом 60 днів з дня подання розрахунку.

Податкова служба також буде зобов'язана відшкодувати ПДВ протягом 25 днів за заявою платника податків, поданою разом із податковою декларацією, якщо заявник відповідає багатьом додатковим умовам.

Законом передбачені триваліші строки, наприклад 180 днів, коли платник податку, який звертається за поверненням, не здійснював оподатковувану діяльність у розрахунковому періоді. Іншими словами, можна говорити про механізм розділеної оплати, коли оплата валової ціни за товари чи послуги зводиться до чистої суми та суми ПДВ, і ці суми перераховуються на два різні банківські рахунки.

Податковим органам дозволено більшою мірою контролювати потоки ПДВ учасників бізнесу. Ревізію можна отримати вже на рівні податкового органу (ПДВ-рахунок), який передбачає безпосередній контроль податкового органу за рухом на ПДВ-рахунку та право виключного використання цих коштів. Друга сфера стосується ПДВ-рахунку платника податків, де платник податків стає власником і власником коштів, акумульованих на ПДВ-рахунку, але право розпорядження цими коштами обмежене.

Револьюційним напрямком механізму розділеної оплати є розбиття оплати банківським переказом на дві частини: перша – сума, що відповідає сумі ПДВ, зазначеної в рахунку-фактурі, яка мала бути перерахована на спецрахунок постачальника, друга – сума, що відповідає чистій дебіторській заборгованості з продажу, зазначеної в рахунку-фактурі, яку слід перенести за

загальними правилами або обліковувати іншим способом. Форма оплати здійснюється на рівні систем банків або кредитних спілок (Кооперативна ощадно-розрахункова палата), відповідно відправника дебіторської заборгованості та одержувача дебіторської заборгованості. Щоб перевірити, чи було здійснено певний платіж методом розділеного платежу, і правильно ввести суми на відповідні рахунки, банки та кредитні спілки надають доступ до спеціального повідомлення про переказ, присвяченого механізму розділеного платежу.

Принципових змін у щоденних зобов'язаннях платників ПДВ при оплаті товарів і послуг механізм розділеного платежу не показує.

В Австралії та Південній Кореї електронні торговельні майданчики мають зареєструватися як платники ПДВ/GST, нараховувати ці податки від імені продавців, що здійснюють свої операції з торгівлі товарами та послугами в електронній формі на них, стягувати відповідні суми з покупців та вносити їх до бюджетів цих країн.

Уже до початку 2018 р. у ЄС були в цілому врегульовані питання про обкладання ПДВ імпортних операцій між бізнес-структурами (B2B) матеріальними та нематеріальними благами, а також придбання поза межами ЄС товарів у матеріальній формі в рамках електронної комерції кінцевими споживачами (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Застосування ПДВ до імпортних операцій у ЄС до 2021р.

Вид операції	Географічний напрям операції	Як застосовується ПДВ
1	2	3
B2B-tangible	Операції поза межами ЄС	Оподаткування на кордоні або при отриманні товару у поштовому від-діленні
	Операції в межах ЄС	Механізм зворотного нарахування зобов'язань щодо ПДВ. При застосуванні механізму зворотного нарахування зобов'язань щодо ПДВ відбувається не часткове внесення до бюджету суми ПДВ кожним з учасників просування товарів до кінцевого споживача, а внесення всієї суми зобов'язань щодо ПДВ останнім продавцем товару в такому ланцюжку кінцевому споживачу. Метою механізму зворотного нарахування зобов'язань щодо ПДВ є в першу чергу перешкода реалізації шахрайських схем

Продовження табл. 1.1

1	2	3
		на етапі продажу товару (послуги) від імпортера до першого продавця
B2B-intangible	Операції поза межами ЄС	Механізм зворотного нарахування зобов'язань щодо ПДВ
	Операції в межах ЄС	
B2C-tangible	Операції поза межами ЄС	Оподаткування на кордоні або при отриманні товару у поштовому відділенні
	Операції в межах ЄС	Товари оподатковуються за ставками ПДВ країни походження товару (за принципом COO) або, якщо продавець зареєстрований як платник ПДВ у країні продажу – за принципом COD
B2C-intangible	Операції поза межами ЄС	Проблемна ділянка. Не визначено, як застосовувати ПДВ
	Операції в межах ЄС	

* Складено автором на основі [12, с.48]

Обкладання ПДВ операцій типу B2C-intangible як у межах ЄС, так і імпорту, що надходив з-за меж цього об'єднання, фактично ніяк не регулювалося. Це призводило до того, що такі операції взагалі не обкладалися цим податком.

У підсумку слід зауважити, що, незважаючи на досить довге існування та розповсюдженість ПДВ, існує все ще багато невирішених проблем із цим податком у частині як його адміністрування, так і нарахування та стягнення навіть у ЄС – об'єднанні, де його започатковано. Втім, стрімкий розвиток цифрових технологій може стати чинником, здатним послабити проблеми з податковим шахрайством та адмініструванням ПДВ.

Висновки до розділу 1

Виділено два напрями походження ПДВ: за концепцією В. Ф. Сіменса в 1918 р. та за дослідженням Томаса С. Адамса у 1910 - 1921 рр.

Визначено, що додана вартість – це збільшення вартості товару чи послуги в результаті виробничого або творчого процесу.

Встановлено, що у ланцюгах постачання, де відбуваються контакти між

компаніями, було запропоновано вимірювання під назвою економічна додана вартість - EVA, а у випадку кінцевих клієнтів показники задоволеності клієнтів, лояльності, утримання клієнтів і повторення продажу.

Запропоноване власне визначення поняття «ПДВ». Це непрямий податок, при сплаті якого податковий тягар перекладається на кінцевого споживача, яким оподатковується різниця між вартістю продажу та вартістю купівлі продукції/послуг та включається до підсумкової вартості, як відсоток від загальної суми доданої вартості.

ПДВ притаманні чотири функції. Основною є фіскальна функція, а додатковими – регулювальна, контрольна та розподільча. Залежно від ступеня дотримання принципу нейтральності більшою чи меншою мірою проявляється регулююча функція податку.

Розглянуто позитивні та негативні характеристики досліджуваного податку, виділено діючі ставки ПДВ у 2022 році та особливості справляння ПДВ в умовах військового стану, розглянуто особливості справляння ПДВ у країнах Європи.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА ВПЛИВУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

2.1 Аналіз надходження податку на додану вартість до бюджету України

Аналіз надходжень ПДВ полягає у вивченні динаміки та структури податкових надходжень до державного бюджету України, зіставленні їх з плановими показниками, визначенні частки надходжень ПДВ у ВВП, доходних та податкових надходженнях державного бюджету та консолідованого бюджету та вивчення кількості податкових пільг, у тому числі з ПДВ, обсягів збитків у державній казні від їх надання, розрахунок ефективної ставки, коефіцієнтів продуктивності та ефективності з ПДВ за період 2010-2021 років.

Динаміка надходжень ПДВ до Державного бюджету подана на рис. 2.1.

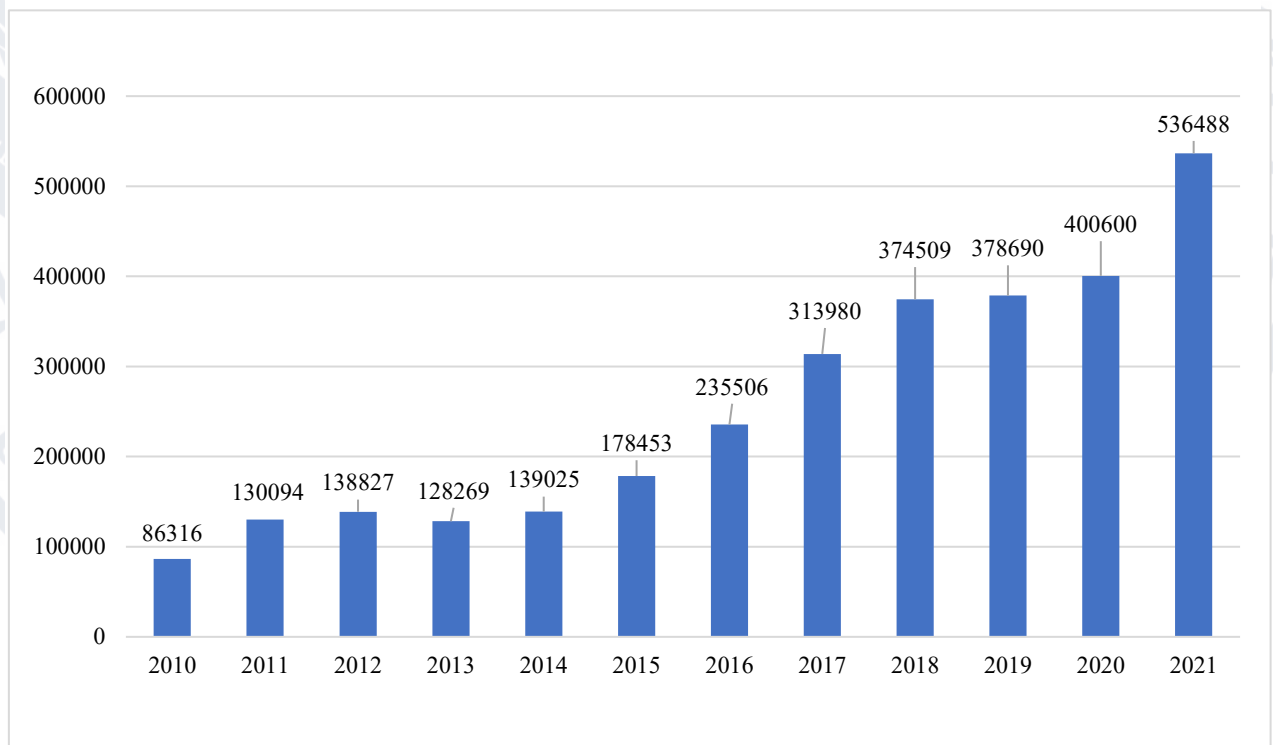


Рисунок 2.1 – Динаміка надходжень ПДВ до Державного бюджету за період 2010-2021 рр., млн. грн.

* Складено автором на основі [18]

Проаналізувавши дані, що подано на рис. 2.1, зазначимо, що за період 2010 – 2021 років надходження ПДВ до Державного бюджету України мають тенденцію до зростання: за цей період вони збільшились на 521%, а саме з 86316 до 536488 млн. грн. У 2014 році до Державного бюджету було отримано 139024 млн. грн. ПДВ, що на 8% більше, ніж минулого року.

Збільшення податкових надходжень було досягнуто головним чином за рахунок товарів, імпортованих в Україну, а основними факторами зростання надходжень було припинення приймання у сплату ПДВ податкових векселів під час здійснення митного оформлення товарів, введення заборони відстрочення сплати податків при ввезенні товарів на територію України, зростання внутрішнього споживання [20], а також зменшення валютного курсу гривні відповідно до іноземних валют. Збільшення суми надходжень від податку на додану вартість у 2015 році становило 28%, пояснене зменшенням кількості пільг ПДВ та, відповідно, розширенням податкової бази.

Обсяг надходжень від податку на додану вартість з урахуванням бюджетного відшкодування за 2020 рік збільшився, порівняно з 2019 роком, на 5,8% і становив 400,6 млрд гривень.

Збільшення надходжень передусім обумовлено:

- боротьбою зі схемами ухилень від оподаткування;
- збільшенням фізичного обсягу роздрібного товарообороту підприємств роздрібної торгівлі у порівнянних цінах за 2020 рік на 7,2% р/р;
- надходженням 8,8 млрд грн від погашення ПАТ «Укрнафта» податкового боргу та від сплати грошових зобов'язань з податку на додану вартість за результатами проведення операцій з продажу природного газу НАК «Нафтогаз України» відповідно до пунктів 13 та 15 статті 11 Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» (зі змінами).

Приріст надходжень від ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) у 2020 році до 2019 року склав 11,9%, надходження податку на додану вартість з ввезених на територію України товарів порівняно з минулим роком зменшились на 5,4%, бюджетне відшкодування податку на додану вартість

зменшилось на 5,8%. У 2021 році був пік надходжень до Державного бюджету від ПДВ – 536488 млн. грн., що 34% більше ніж аналогічний показник минулого року, це зумовлено в основному з продовженням першої половини 2021 року позитивної динаміки в роздрібній торгівлі, збільшенню іноземної економічної активності, незважаючи, на високу ступінь невизначеності щодо подальшого розвитку пандемії та її впливу на світову економіку.

Проаналізуємо структуру надходжень ПДВ до Державного бюджету України, яка подана на рис. 2.2.

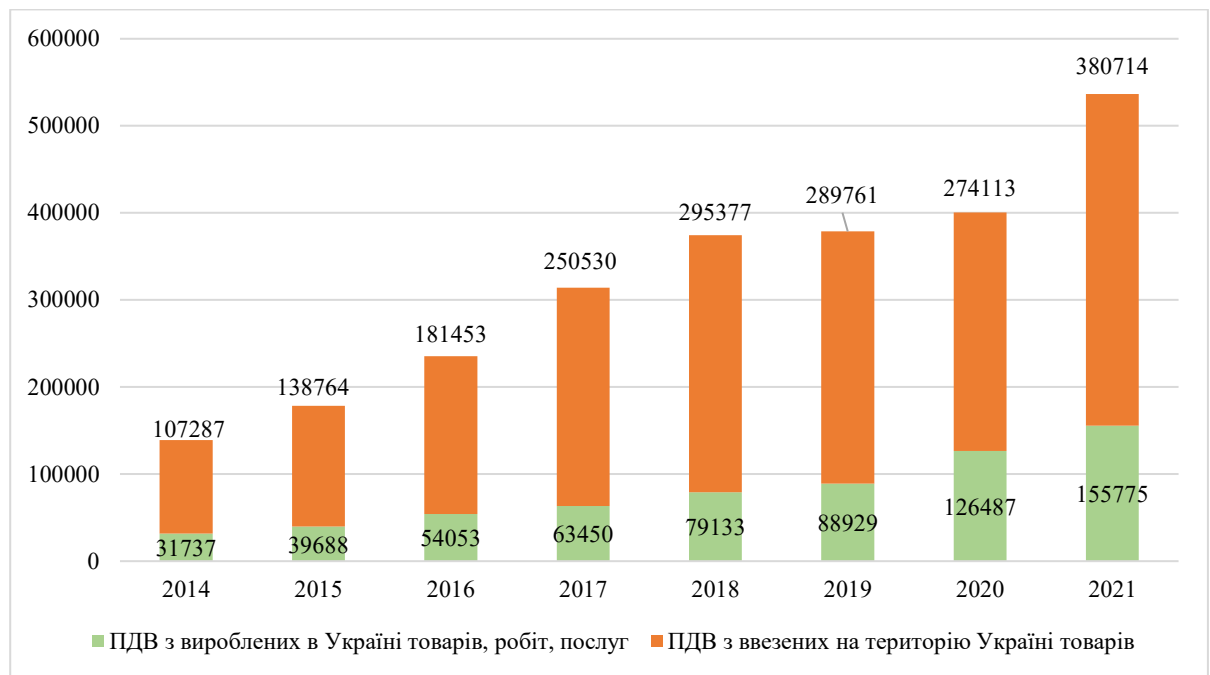


Рисунок 2.2 – Структура надходжень ПДВ до Державного бюджету України, млн. грн.

* Складено автором на основі [18]

На підставі наведених даних можна зробити висновок, що переважну більшість податку на додану вартість забезпечується митницею від імпортованих на територію України товарів, що становить 75% від загальної кількості надходжень у розрізі 2014-2021 років. Ця динаміка напряду залежить від обсягів імпорту, офіційного курсу гривні відносно інших іноземних валют та нововведень в адмініструванні податків.

В свою чергу, надходження від вироблених в Україні товарів, робіт та послуг, також, поступово зростають, в середньому на 23% кожного року у

період з 2014 по 2019.

Збільшення надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів, робіт, та послуг у січні – червні 2021 року до відповідного періоду 2020 року склав 19,1%, ПДВ з імпортованих на територію України товарів – 40,1%. Пожвавлення інвестиційної діяльності, зріст споживчого попиту, сприятлива зовнішня кон'юнктура, пом'якшення карантинних обмежень у II кварталі 2021 року позитивно вплинули на активність та надходження до бюджету.

На споживчому ринку відбулось зростання цін на продукти харчування та напої. Найбільше у січні – червні 2021 року порівняно з січнем – червнем 2020 року зросли ціни на соняшкову олію +54,6%, яйця +60,8%, цукор +64,0%. Крім цього, збільшились тарифи на електроенергію на 36,6%, каналізацію – на 21,5%, водопостачання – на 14,7%; відбулось подорожчання природного газу на 83,5%, палива та мастил на 16,7%; зросли ціни реалізації аграрної продукції підприємствами на 57,5%, у тому числі: продукції рослинництва – на 64,8%, тваринництва – на 20,9%.

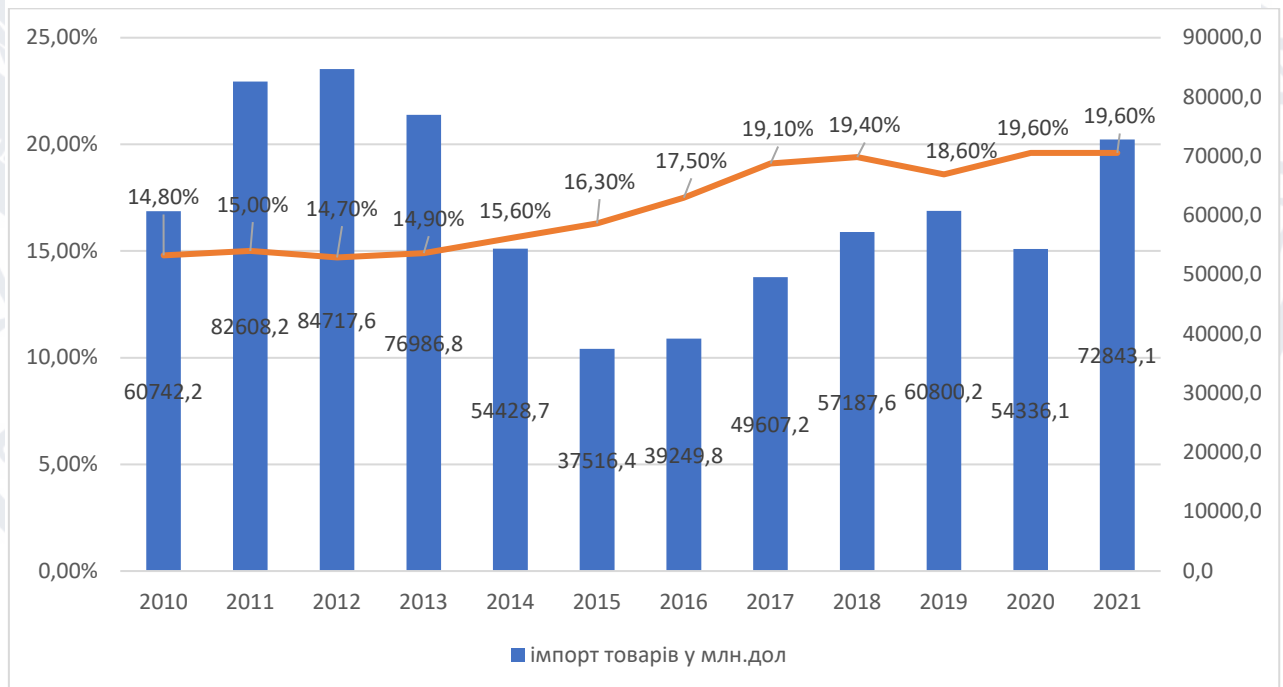


Рисунок 2.3 – Частка надходжень податку на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів у імпорті товарів

* Складено автором на основі [12, с.48]

Питома вага надходжень податку на додану вартість з ввезених на

територію України товарів у обсягах імпорту товарів за 2020 рік склала 19,6%, що на 1,0 в.п. більше порівняно з часткою за 2019 рік.

Одним із факторів, які вплинули на збільшення такої частки, стало скасування у травні 2020 року норми Податкового кодексу України, яка передбачала звільнення від оподаткування операцій з ввезення на митну територію України сонячних панелей та вітрогенераторів, та яка діяла упродовж всього 2019 року.

Обсяги імпорту у 2020 році порівняно з 2019 роком знизилися практично по всіх складових імпорту, відповідно зменшилися надходження до бюджету ПДВ з ввезених на територію України товарів.

Доходи державного бюджету від податку на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів у січні – червні 2021 року збільшились на 40,1%, обсяги імпорту товарів у доларах США збільшились на 26,3%, а офіційний середній курс гривні до долара США зріс на 6,9% порівняно з відповідним періодом 2020 року.

Починаючи з 01 березня 2021 року згідно із Законом № 1115-IX від 17.12.20 встановлено ставку податку 14 відсотків по операціях з ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції, а саме: живі тварини, молоко та молочні продукти; яйця птиці; натуральний мед; їстівні продукти тваринного походження, зернові культури, насіння і плоди олійних рослин; інше насіння, плоди та зерна; технічні або лікарські рослини; солома і фураж.

По зазначених товарах у березні-червні 2021 року до державного бюджету надійшло податку на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів на 0,7 млрд грн, або на 17,7% менше порівняно з відповідним періодом 2020 року при збільшенні обсягів імпорту зазначених товарів (у доларовому еквіваленті) на 40,6%. Відносно невеликі надходження податку за цією групою с/г товарів суттєво не вплинули на питому вагу надходжень податку на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів у обсягах імпорту товарів за січень – червень 2021 року, яка склала 19,6%.

Найпоширенішим показником податкової ефективності ПДВ є частка податкових надходжень у ВВП, податкових надходженнях і доходах Державного та Зведеного бюджетів, результати розрахунків яких приведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Питома вага надходжень ПДВ у ВВП, податкових надходженнях і доходах Державного та Зведеного бюджетів України за період 2010–2021 років

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
ВВП України, млрд. грн.	1082,6	1311,6	1408,8	1454,9	1566,7	1979,4	2383,1	2982,9	3558,7	3974,5	4194,1	5459,5
Питома вага ПДВ у ВВП, %	7,97	9,99	9,84	8,82	8,76	9,01	9,88	10,1	10,5	9,5	9,6	9,8
Податкові надходження Державного бюджету, млрд. грн.	166,9	261,6	274,7	262,8	280,2	409,4	503,8	627,1	753,8	799,7	851,1	1107,9
Питома вага ПДВ у податкових надходженнях Державного бюджету, %	51,7	49,7	50,5	48,8	49,6	43,6	46,7	50	49,6	47,3	47	48,4
Доходи Державного бюджету, млрд. грн.	240,6	314,6	346,1	339,2	357,1	534,7	616,2	793,2	928,1	998,2	1076	1296,8
Питома вага ПДВ у доходах Державного бюджету, %	35,9	41,4	40,1	37,8	38,9	33,3	38,2	39,5	40,3	37,9	37,2	41,3
Податкові надходження Зведеного бюджету, млрд. грн.	234,5	334,7	360,6	354,0	367,5	507,6	650,7	828,1	986,3	1070,3	1136,6	1453,8
Питома вага ПДВ у податкових надходженнях Зведеного бюджету, %	37	38,9	38,5	36,2	37,8	35,2	36,2	37,9	37,9	35,3	35,2	36,8
Доходи Зведеного бюджету, млрд. грн.	314,5	398,6	445,5	442,8	456,1	652,0	782,7	1016,7	1184,2	1289,7	1376,6	1662,2
Питома вага ПДВ у доходах Зведеного бюджету, %	27,4	32,6	31,2	29,0	30,5	27,4	30,1	30,9	31,6	29,3	29,1	32,2

*Складено автором на основі [18]

Проаналізувавши дані в таблиці, можна стверджувати, що основу

бюджету формує ПДВ, тому слід його розглядати, як головного бюджетоутворюючого податку. У період з 2010 по 2021 рік ПДВ генерував у середньому 48,2% податкових надходжень і 38,4% державних доходів, що свідчить про високу фіскальну ефективність податку.

Максимальний рівень питомої ваги надходжень ПДВ досяг у 2010 році – 51,7%, мінімальний – 43,6% у 2015 році. У податкових надходженнях Зведеного бюджету частка податку в середньому у період з 2010-2021 роки становить 36,9%, у доходах Зведеного бюджету – 30,1%.

На сьогоднішній день жоден інший податок в Україні не забезпечує більших надходжень до бюджетів, ніж ПДВ, тому можна стверджувати, що він відіграє важливу незамінну роль у наповненні скарбниці. Щодо питомої ваги надходжень ПДВ до ВВП України можна відзначити, що в середньому вона склала 9,5%, а найбільший рівень досяг у 2018 році – 10,5%. Відносно велика частка ПДВ у ВВП значно впливає на систему перерозподілу національного доходу.

2.2 Регіональний та галузевий аналіз надходження ПДВ

За інформацією ДПС України найбільше податків, зборів та платежів було сплачено суб'єктами господарювання наступних галузей:

- оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів – 16,2% від загального збору до Зведеного бюджету України;
- переробна промисловість – 14,4%;
- добувна промисловість і розроблення кар'єрів – 12,9%;
- державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування – 12,3%.

Всього на вказані 4 галузі економіки прийшлося 55,8% усіх сплачених податків і зборів.

Розглянемо ситуацію зі сплатою ПДВ по основних галузях економіки України у 2017-2021 рр.

Оскільки ПДВ є одним з основних бюджетоутворюючих податків, то

проаналізуємо оподаткований обсяг постачання, суми сплати ПДВ та податкову ефективність.

Для початку проведемо аналіз оподаткованого обсягу постачання у 2017-2021 рр. у табл.2.2.

Таблиця 2.2 – Динаміка оподаткованого обсягу постачання, яка була задекларована по основним галузям економіки у 2017-2021 рр., млрд. грн.

Показник	Роки					Відхилення 2021 р. від 2017 р., (+,-)
	2017	2018	2019	2020	2021	
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	3678,9	3981,4	4159,5	4056,7	5212,1	+1533,2
Переробна промисловість	1311,8	1389,7	1483,6	1430,5	1855,3	+543,5
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	751,9	787,2	793,9	836,8	1463,8	+711,9
Сільське господарство	493,4	522,1	567,0	600,6	745,4	+252,0
Транспорт, складське господарство	412,1	464,2	474,4	470,4	521,6	+109,5
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	265,4	288,7	294,7	277,3	429,9	+164,5

*Складено автором на основі [39]

Дані табл. 2.2 свідчать про те, що обсяги оподаткованого обсягу постачання щороку збільшувались по всім аналізованим галузям.

По величині оподаткованих обсягів постачання виділено 6 галузей, зазначених у табл. 2.2. Першою трійкою лідерів були галузі оптової та роздрібної торгівлі, переробна промисловість та постачання електроенергії.

Найбільший обсяг, як уже було зазначено вище, був у галузі оптової та роздрібної торгівлі, збільшився на 1533,2 млрд. грн. та у 2021 році становив 5112,1 млрд. грн.

Найменший обсяг із лідерів мала добувна промисловість у розмірі 429,9 млрд. грн у 2021 році.

У табл. 2.3 необхідно розглянути суми ПДВ, що були сплачені платниками до бюджету.

Таблиця 2.3 – Динаміка найбільших сум ПДВ, сплачених основними галузями економіки у 2017-2021 рр., млрд. грн.

Показник	Роки					Відхилення 2021 р. від 2017 р., (+,-)
	2017	2018	2019	2020	2021	
Оптова і роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	36,4	38,1	46,0	52,7	70,3	+33,9
Переробна промисловість	36,3	37,1	38,9	44,7	45,4	+9,1
Транспорт, складське господарство	21,3	22,8	24,5	32,1	31,8	+10,5
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	19,8	20,4	21,9	27,5	37,4	+17,6
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	20,1	20,9	21,4	24,7	35,1	+15,0
Сільське господарство	17,3	19,2	20,8	27,0	22,4	+5,1

*Складено автором на основі [39]

Виходячи з даних табл. 2.3, можна констатувати, що розташування галузей у рейтингу сплати податків змінилось по відношенню до динаміки оподаткованого обсягу постачання. Так, найбільшу суму ПДВ було сплачено галуззю оптової та роздрібної торгівлі. Всього за 2017-2021 рр. було сплачено до бюджету 243,5 млрд. грн. Тоді як, наприклад, сільським господарством було сплачено суму у розмірі 106,7 млрд. грн., а добувною промисловістю – 127 млрд. грн.

Найбільші зміни у сплаті сум ПДВ за 2017-2021 рр. відбулись у галузі торгівлі (+33,9 млрд. грн.) та добувній промисловості (+17,6 млрд. грн.). Отже, динаміка найбільших сум ПДВ, сплачених основними галузями економіки у 2017-2021 рр. була позитивною. Це пов'язане в першу чергу з тим, що податківці перебивають можливості для діяльності компаній по шахрайським схемам.

Для наочного відображення сплачені суми ПДВ наведено на рис. 2.4.

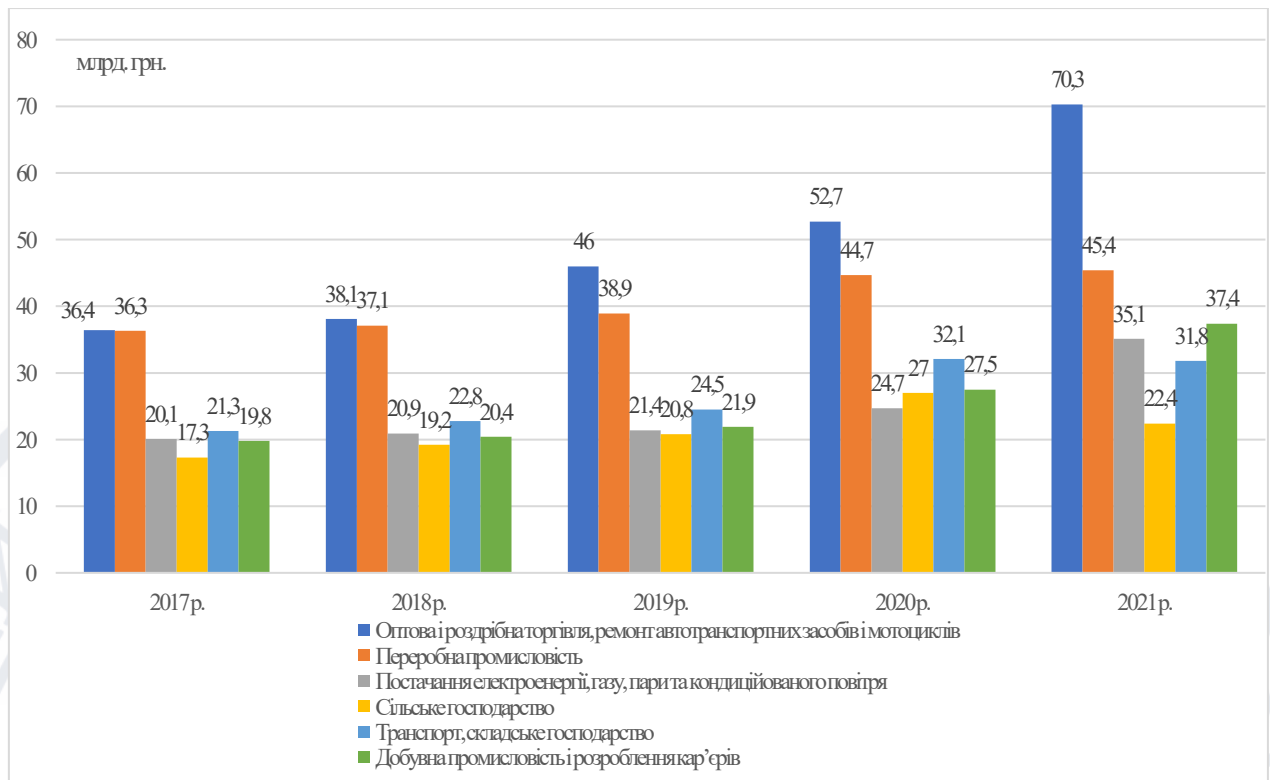


Рисунок 2.4 – Динаміка найбільших сум ПДВ, сплачених основними галузями економіки у 2017-2021 рр., млрд. грн.

*Складено автором

З рис. 2.4 можна побачити суттєве випередження по сплаті ПДВ по двом галузям: оптовій та роздрібній торгівлі та переробній промисловості, всі інші галузі суттєво відстають від двох лідерів.

Після аналізу найбільших сум сплати ПДВ, необхідно розглянути галузі, які мають менші розміри сплати ПДВ. У табл. 2.4 розглянуто найменші суми ПДВ, що були сплачені платниками до бюджету.

Таблиця 2.4 – Динаміка найменших сум ПДВ, сплачених основними галузями економіки у 2017-2021 рр., млрд. грн.

Показник	Роки					Відхилення 2021 р. від 2017 р., (+,-)
	2017	2018	2019	2020	2021	
Освіта	0,36	0,39	0,44	0,43	0,49	+0,13
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	0,38	0,41	0,47	0,31	0,39	+0,01
Охорона здоров'я та соц.допомога	0,49	0,52	0,60	0,53	0,82	+0,33
Надання інших видів послуг	0,28	0,30	0,33	0,31	0,37	+0,17

*Складено автором на основі [39]

Розглянуті у табл. 2.4 показники свідчать про збільшення сплачених сум ПДВ у динаміці. Останні 2 місця серед галузей, що сплачували протягом 2014-2021 рр. найменші суми ПДВ займали мистецтво, спорт, розваги і відпочинок та надання інших послуг.

Галузю мистецтва сумарно за досліджуваний період було сплачено близько 2 млрд. грн. ПДВ, тоді як галузю, що надають інші послуги сплачено майже 1,6 млрд. грн.

Якщо порівнювати з даними табл.2.3, особливо з галузю торгівлі, то різниця між сумами ПДВ становить більш ніж 240 млрд. грн.

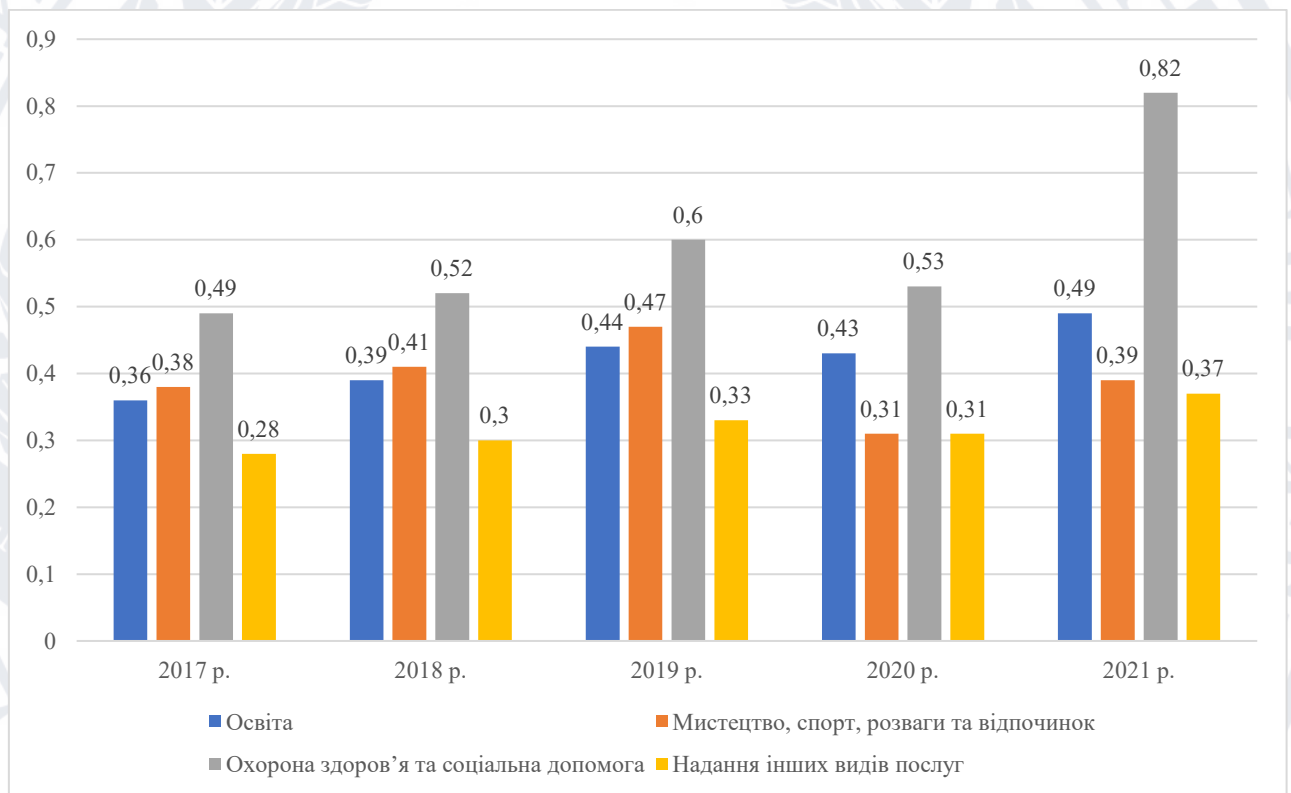


Рисунок 2.5 – Динаміка найменших сум ПДВ, сплачених основними галузями економіки у 2017-2021 рр., млрд. грн.

*Складено автором на основі [39]

Дані рис.2.5 показують найменші значення сплачених сум ПДВ. Галузями, що найменше сплатили сум податку до бюджету у 2017-2021 рр. були мистецтво та надання інших послуг.

Податкову ефективність ПДВ розраховують податківці як чисті податкові надходження з вказаного податку відносяться до обсягів постачання

без ПДВ.

Даною величиною у вартісному вигляді є випуск товарної продукції, робіт і послуг суб'єктами господарювання. Ефективність допомагає проводити аналіз не тільки податкових надходжень, але й стану української економіки в реальному часі. І в результаті отримуємо доволі цікаві дані (табл.2.5).

Таблиця 2.5 – Податкова ефективність сплати ПДВ по галузям у 2017-2021 рр., млрд. грн.

Показник	Роки					Відхилення 2021 р. від 2017 р., (+,-)
	2017	2018	2019	2020	2021	
Оптова і роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	1,21	1,26	1,02	1,31	1,36	+0,15
Переробна промисловість	2,24	2,12	2,62	3,10	2,26	+0,02
Транспорт, складське господарство	3,41	4,61	5,22	6,85	6,23	+2,82
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	7,32	7,58	7,80	9,22	8,71	+1,39
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	2,39	2,58	2,66	3,07	2,58	+0,19
Сільське господарство	2,62	2,90	3,62	4,39	2,40	-0,22

*Складено автором на основі [39]

З даних табл. 2.5 можна зробити висновок, що найбільшу податкову ефективність сплати ПДВ мала добувна промисловість: від 7,32% у 2017 році до 9,22% у 2020 році.

На другому місці був транспорт та складське господарство з показниками від 3,41% у 2017 році до 6,85% у 2020 році. Показники 2021 року зменшились на 0,62% та податкова ефективність становила 8,74%.

Отже, аналіз динаміки сплати сум податку показав, що у 2017-2021 рр. найбільше ПДВ було сплачено галузями оптової і роздрібної торгівлі та переробною промисловістю. Сумарно галузями було сплачено 243,5 та 202,4 млрд. грн. відповідно. Стосовно найменших доходів бюджету у вигляді

податкових надходжень, то вони були отримані від галузі мистецтва, спорту, розваг і відпочинку та галузі, що надає інші види послуг.

Динаміка сум ПДВ, сплачених основними галузями економіки у 2017-2021 рр. була позитивною. Це пов'язане в першу чергу з тим, що податківці перекривають можливості для діяльності компаній по шахрайським схемам.

В цілому, за 2017-2021 рр. галузями було сплачено до бюджету ПДВ у сумі 2004,3 млрд. грн.

Найбільша податкова ефективність сплати ПДВ була у добувної промисловості - 8,71% у 2021 році.

2.3 Оцінка фіскальної ефективності ПДВ в умовах економічної нестабільності

У сучасній економічній літературі фіскальна ефективність податків переважно асоціюється з їхньою питомою вагою у ВВП, доходах бюджету, податкових надходженнях. У вузькому розумінні ефективність вимірюють як частку надходжень податку у ВВП.

Контроль за надходженням сум ПДВ проводиться двома адміністраторами:

- при обігу товарів в країні – Державною податковою службою України;
- при ввезенні товарів на територію України – Державною митною службою України.

Тут вбачається відповідна залежність: чим меншими є суми податку, що справляються при ввезенні товарів на митну територію України, тим меншою є сума податкового кредиту та, у свою чергу, меншою буде сума бюджетного відшкодування або більшим розмір ПДВ, який буде сплачено в країні.

Важлива характеристика ФЕ ПДВ полягає у розрахунку відносних показників (індикаторів), які окреслюють його спроможності у наповненні державного бюджету і перерозподіленні ВВП.

А.С. Шуневич систематизував основні індикатори, які дозволяють показати ФЕ ПДВ та звів їх у такі групи:

1) Показники (індикатори) ФЕ ПДВ:

– коефіцієнт ефективності ПДВ у валовому внутрішньому продукті (далі – ВВП);

– ефективна ставка оподаткування ПДВ (або C-efficiency);

– продуктивність ПДВ.

2) Показники (індикатори) ФЗ ПДВ.

Розрахуємо основні індикатори за розглянутими нижче формулами.

Коефіцієнт ефективності ПДВ у ВВП ($K_{\text{Еф}}$) визначають як відношення надходжень ПДВ у ВВП до базової податкової ставки, є сумарним індикатором ефективності.

$$K_{\text{Еф}} = \frac{\text{ПН}_{\text{ПДВ}}}{\text{ВВП}} \times \frac{100\%}{\text{ЗСП}_{\text{ПДВ}}} \quad (2.1)$$

де, $K_{\text{Еф}}$ – коефіцієнт ефективності ПДВ у ВВП;

$\text{ПН}_{\text{ПДВ}}$ – надходження ПДВ до бюджету;

ВВП – валовий внутрішній продукт;

$\text{ЗСП}_{\text{ПДВ}}$ – загальна ставка ПДВ.

Коефіцієнт показує, яка частка надходжень податку у % до ВВП припадає на 1% базової ставки.

Показник використовують у ролі діагностичного інструменту для оцінювання рівня віддачі національної економіки, при умові наявності лише однієї ставки ПДВ.

Необхідно зауважити, що у положеннях чинного законодавства зазначено 3 ставки ПДВ у розмірі 0,7 та 20%, в результаті чого виникають деякі незрозумілості у визначенні показників. Для усунення вказаних проблем загальною ставкою у подальших розрахунках буде ПДВ у розмірі 20%.

Аналіз коефіцієнту ефективності ПДВ у ВВП у 2017-2021 рр. розглянуто у табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Динаміка зміни значень коефіцієнту ефективності ПДВ у ВВП у 2017-2021 рр.

Показник	Роки					Відхилення 2021 р. від 2017 р., (+,-)
	2017	2018	2019	2020	2021	
Надходження ПДВ до бюджету, млн. грн.	313980,6	374508,2	378690,2	400600,1	536489,2	+222508,6
ВВП, млн. грн.	2983882	3560596	3978400	4222026	5459574	+2475692
Базова ставка ПДВ	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	-
Коефіцієнт ефективності ПДВ у ВВП	0,53	0,53	0,48	0,47	0,49	-0,04

*Складено автором на основі [10; 18]

Виходячи з даних табл. 2.6, можна констатувати, що за досліджуваний період відбулось зменшення коефіцієнту ефективності з 0,53 у 2017 році до 0,49 у 2021 році.

Взагалі, за досліджуваний період, рівень ФЕ становив в середньому 0,5, знизившись у 2019 – 2021 рр., тобто сумарний індикатор ефективності ПДВ є доволі значним для національної економіки.

До одних із важливіших індикаторів відноситься визначення ефективної ставки податку.

Так, ефективну ставку ПДВ ($ЕФС_{ПДВ}$) визначають як відношення фактично сплачених сум ПДВ до категорій споживання, з яких вони сплачуються:

$$ЕФС_{ПДВ} = \frac{ПН_{ПДВ}}{(КСВ_{ДГ} + КСВ_{НО} + КСВ_{ЗДУ})} \times 100\% \quad (2.2)$$

де, $ПН_{ПДВ}$ – надходження ПДВ до бюджету;

$КСВ_{ДГ}$ – кінцеві споживчі витрати домашніх господарств (ДГ);

$КСВ_{НО}$ – кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують ДГ;

$КСВ_{ЗДУ}$ – кінцеві споживчі витрати сектору загального державного

управління.

Ефективна ставка ПДВ характеризує не лише рівномірність застосування податкової ставки до бази оподаткування, а й дає можливість висвітлити ефективність справляння податків до бюджету.

Аналіз у динаміці ефективної ставки ПДВ у 2017-2021 рр. наведено у табл. 2.7.

Таблиця 2.7 – Аналіз у динаміці ефективної ставки ПДВ у 2017-2021 рр.

Показник	Роки					Відхилення 2021 р. від 2017 р., (+,-)
	2017	2018	2019	2020	2021	
Надходження ПДВ до бюджету, млн. грн.	313980,6	374508,2	378690,2	400600,1	536489,2	+222508,6
КСВ дом. господарств, млн. грн.	1977640	2438778	2918278	3053971	3336498	+1758858,0
КСВ некомерційних організацій, млн. грн.	23865	30977	39841	40173	44672	+20807,0
КСВ сектору загального державного управління, млн. грн.	616621	739537	746784	814544	985398	+368777,0
Ефективна ставка ПДВ, %	11,99	11,67	10,22	10,25	11,26	-0,73

*Складено автором на основі [18; 27; 28; 29]

З даних табл. 2.7 можна зробити висновок, що за звітний період величина надходжень ПДВ до бюджету та усі види кінцевих спожитих витрат збільшились, що не можна сказати про ефективну ставку ПДВ, розмір якої за 2017-2021 рр. зменшився на 0,73%. Хоча у 2019-2021 рр. можна спостерігати зростання ставки з 10,22% у 2019 році до 11,26% у 2021 р. Не дивлячись на збільшення розміру ставки протягом трьох років, значення 2018 року так і не було досягнуто.

В цілому, значення ефективної ставки ПДВ було невеликим (до 12%), що суттєво знижує фіскальний потенціал базової ставки зазначеного виду податку. Можна констатувати, що фіскальна ефективність ПДВ з точки зору держави є дуже низькою, оскільки податок виконує свої фіскальні функції дещо більше 50%.

Продуктивність ПДВ ($ПР_{ПДВ}$) визначають як відношення ефективної ставки до загальної ставки ПДВ, показує рівень оподаткування податкової бази.

$$ПР_{ПДВ} = \frac{ЕФС_{ПДВ}}{ЗСП_{ПДВ}} \times 100\% \quad (2.3)$$

де $ПР_{ПДВ}$ – продуктивність ПДВ;

$ЕФС_{ПДВ}$ – ефективна ставка ПДВ;

$ЗСП_{ПДВ}$ – загальна ставка ПДВ.

Динаміка зміни продуктивності ПДВ у 2017-2021 рр. відображено у табл.2.2.

Таблиця 2.2 – Динаміка змін значень продуктивності ПДВ у 2017-2021 рр., %

Показник	Роки					Відхилення 2021 р. від 2017 р., (+,-)
	2017	2018	2019	2020	2021	
Ефективна ставка ПДВ	11,99	11,67	10,22	10,25	11,26	-0,73
Базова ставка ПДВ	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	-
Продуктивність ПДВ	59,95	58,35	51,10	51,25	56,30	-3,65

*Складено автором на основі [18]

Динаміка зміни продуктивності ПДВ відображає зменшення значення у 2017-2019 рр., однак у 2019-2021 рр. можна спостерігати збільшення продуктивності.

Середнє значення фіскальної ефективності ПДВ за аналізований період становило 55,39 %, це показує, що сумарний індикатор ефективності ПДВ має доволі відчутний вплив на національну економіку.

Коефіцієнт фіскальної значимості ПДВ у державному бюджеті ($ФЗ_{дб}$) визначають як частку надходжень ПДВ у доходах бюджету.

$$\Phi Z_{\text{ДБ}} = \frac{\text{ПН}_{\text{ПДВ}}}{\text{Д}_{\text{ДБ}}} \times 100\% \quad (2.4)$$

де, $\text{ПН}_{\text{ПДВ}}$ – надходження ПДВ до бюджету;

$\text{Д}_{\text{ДБ}}$ – доходи державного бюджету.

У табл. 2.8 розглянуто динаміку змін значень коефіцієнту ΦZ ПДВ у державному бюджеті у 2017-2021 рр.

Таблиця 2.8 – Динаміка змін значень коефіцієнту ΦZ ПДВ у державному бюджеті у 2017-2021 рр.

Показник	Роки					Відхилення 2021 р. від 2017 р., (+,-)
	2017	2018	2019	2020	2021	
Надходження ПДВ до бюджету, млн. грн.	313980,6	374508,2	378690,2	400600,1	536489,2	+222508,6
Доходи ДБ, млн. грн.	793265,0	928108,3	998278,9	1076016,7	1296852,9	+503587,9
Коефіцієнт фіскальної значимості ПДВ у ДБ, %	39,58	40,35	37,93	37,23	41,37	+1,79

*Складено автором на основі [18]

Дані табл. 2.8 свідчать про збільшення значення коефіцієнту ΦZ на 1,79%.

Питома вага ПДВ у доходах державного бюджету при середньому значенні 39,29% коливалась від 37,23% до 41,37%.

Збільшення значення коефіцієнту ΦZ у 2021 році відбулось за рахунок збільшення надходжень ПДВ до бюджету у 2021 році на 33,9%, при збільшенні загальної суми доходів бюджету на 20,5%.

Отже, можна зауважити, що ПДВ у 2017-2021 рр. займав суттєве місце у джерелах формування доходів бюджету України.

Для наочного відображення змін коефіцієнту ΦZ ПДВ у ДБ у 2017-2021 рр. розглянемо рис. 2.6.

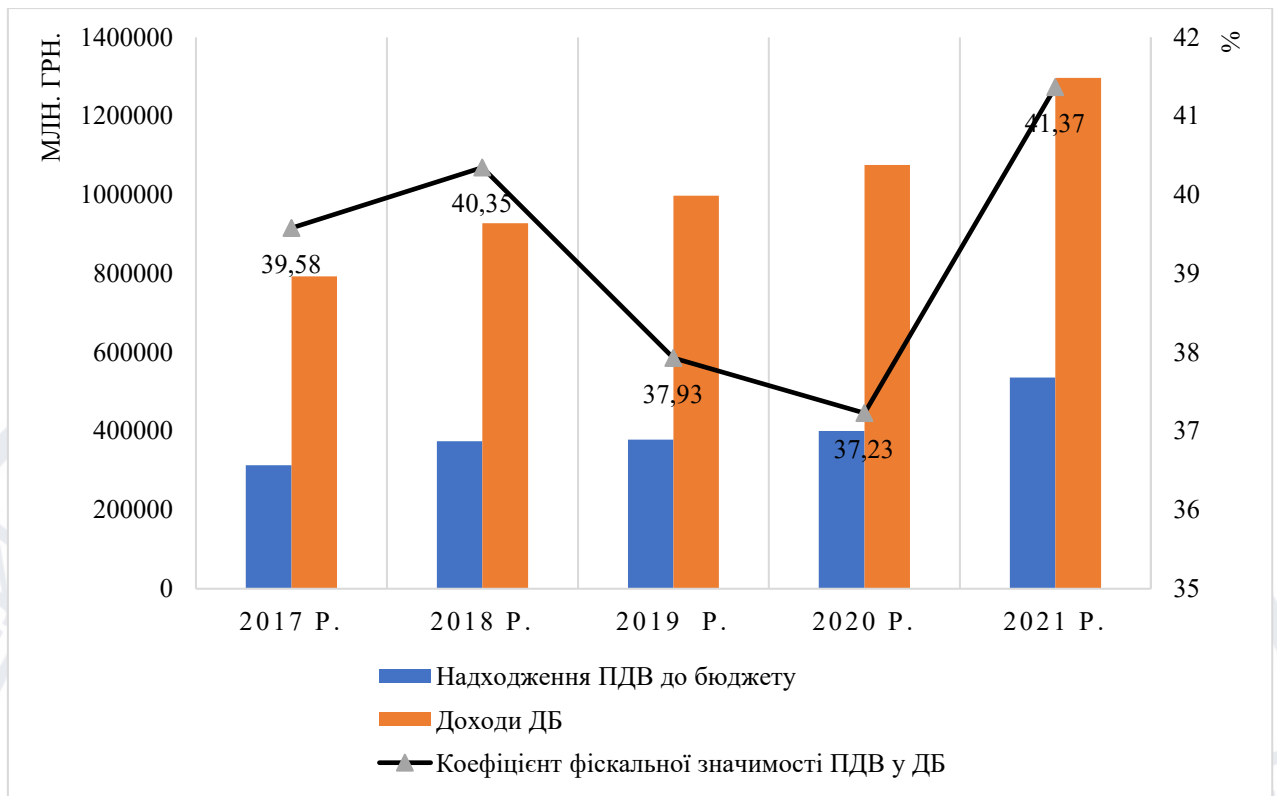


Рисунок 2.6 – Динаміка змін значень коефіцієнту ФЗ ПДВ у державному бюджеті у 2017-2021 рр., %

*Складено автором на основі [18]

З рис. 2.6 чітко видно зменшення значень коефіцієнту фіскальної значимості у 2019 та 2020 рр. та його збільшення у 2021 рр.

Окрім цього видно, що ПДВ належить значна частка у доходах ДБ. Це вказує на те, що ФЕ податкового управління при певній системі реалізованих податкових рішень покращилась і ФЗ ПДВ у бюджеті держави збільшилась, також реальна величина надходжень від ПДВ також збільшилась.

Коефіцієнт фіскальної значимості ПДВ у ВВП ($\Phi Z_{\text{ВВП}}$) визначають як частку надходжень ПДВ до бюджету у ВВП.

$$\Phi Z_{\text{ВВП}} = \frac{\text{ПН}_{\text{ПДВ}}}{\text{ВВП}} \times 100\% \quad (2.5)$$

де, $\text{ПН}_{\text{ПДВ}}$ – надходження ПДВ до бюджету;

ВВП – валовий внутрішній продукт.

Коефіцієнт ФЗ ПДВ у ВВП характеризує перерозподілення ВВП через ДБ.

Динаміку змін коефіцієнту ФЗ ПДВ у ВВП у 2017-2021 рр. наведено у табл. 2.9.

Таблиця 2.9 – Динаміка змін значень коефіцієнту фіскальної значимості ПДВ у ВВП у 2017-2021 рр.

Показник	Роки					Відхилення 2021 р. від 2017 р., (+,-)
	2017	2018	2019	2020	2021	
Надходження ПДВ до бюджету, млн. грн.	313980,6	374508,2	378690,2	400600,1	536489,2	+222508,6
ВВП, млн. грн.	2983882	3560596	3978400	4222026	5459574	+2475692
Коефіцієнт фіскальної значимості ПДВ у ВВП, %	10,52	10,52	9,52	9,49	9,83	-0,69

*Складено автором на основі [10, 18]

Дані табл. 2.9 свідчать, що надходження від ПДВ до бюджету зростали повільніше ніж ВВП. Як наслідок, питома вага ПДВ у ВВП знизилася у 2021 р. порівняно з 2017 р. на 0,69%. Посилення інфляційних процесів в умовах кризи, що відбувалася в українській економіці, значною мірою зумовили скорочення ролі ПДВ як інструменту перерозподілу національного доходу. Лише у 2021 р. спостерігалось певне посилення перерозподільних процесів за допомогою ПДВ.

Питома вага ПДВ у ВВП при середньому значенні 9,98% у 2017-2021 рр. коливалась від 9,49% у 2020 році до 10,52% у 2017 та 2018 рр.

ПДВ впливає на перерозподіл ВВП через ДБ, однак майже відсутня залежність між надходженнями даного податку до бюджету та величиною ВВП.

Для наочного відображення змін коефіцієнту фіскальної значимості ПДВ у ВВП у 2017-2021 рр. розглянемо рис. 2.7.

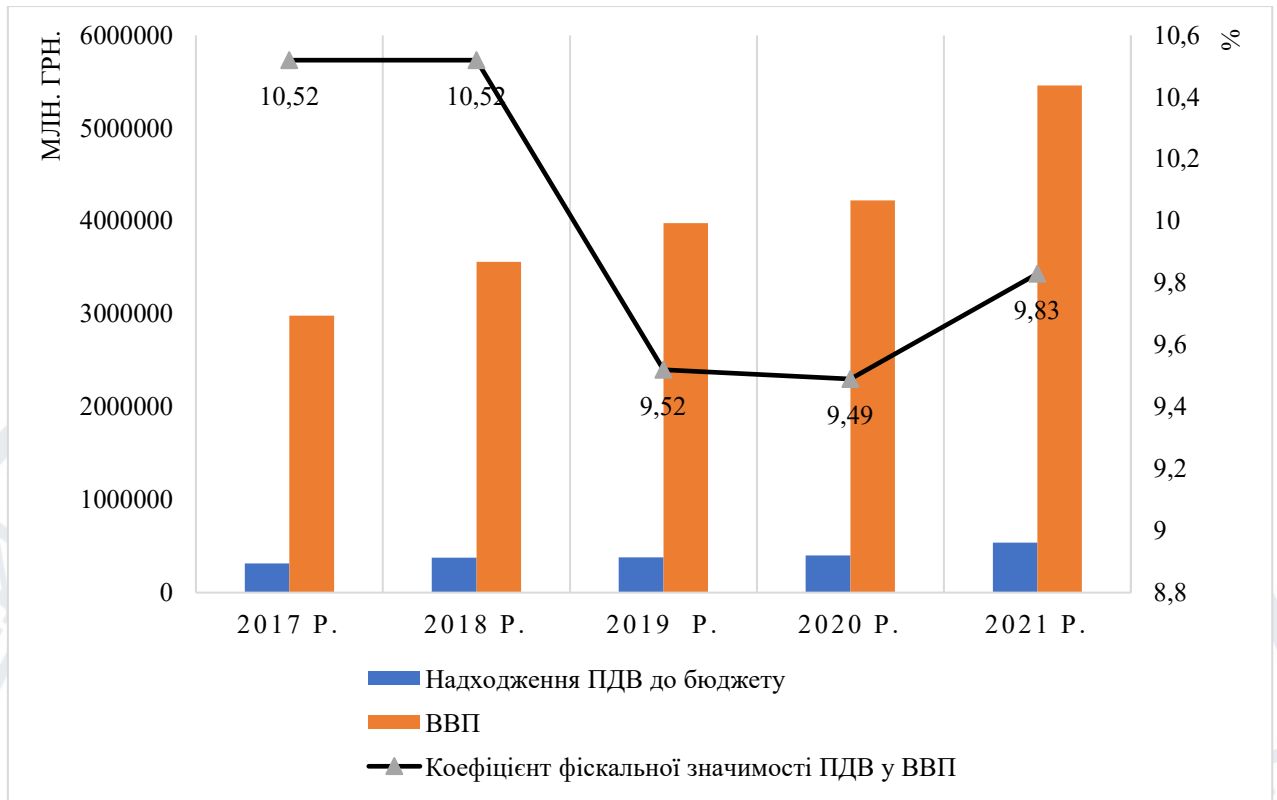


Рисунок 2.7 – Динаміка змін значень коефіцієнту фіскальної значимості ПДВ у ВВП у 2017-2021 рр., %

*Складено автором на основі [10, 18]

З рис. 2.7 чітко видно зменшення значень коефіцієнту фіскальної значимості у 2019 та 2020 рр. та його збільшення у 2021 рр.

Окрім цього з графіку видно невелике значення ПДВ у ВВП, тобто коефіцієнт показує невелику фіскальну значимість.

Коефіцієнт еластичності ($K_{ел}$) визначають як відношення відсоткової зміни надходжень ПДВ до бюджету до відсоткової зміни ВВП.

Характеризує зміни обсягів бюджетних надходжень ПДВ в залежності від зміни величини ВВП.

$$K_{ел} = \frac{\Delta \Pi_{ПДВ}}{\Delta ВВП} \quad (2.6)$$

де $K_{ел}$ – коефіцієнт еластичності;

$\Delta \Pi_{ПДВ}$ – відсоткова зміна надходжень ПДВ до бюджету;

Δ ВВП – відсоткова зміна ВВП.

У табл. 2.10 наведено динаміку змін значень коефіцієнту еластичності у досліджуваному періоді.

Таблиця 2.10 – Динаміка змін значень коефіцієнту еластичності у 2017-2021 рр.

Показник	Роки					Відхилення 2021 р. від 2017 р., (+,-)
	2017	2018	2019	2020	2021	
Надходження ПДВ до бюджету, млн. грн.	313980,6	374508,2	378690,2	400600,1	536489,2	+222508,6
Темп приросту надходжень ПДВ до бюджету, %	-	19,28	1,12	5,79	33,92	+33,92
ВВП, млн. грн.	2983882	3560596	3978400	4222026	5459574	+2475692
Темп приросту валового внутрішнього продукту, %	-	19,33	11,73	6,12	29,31	+9,98
Коефіцієнт еластичності ПДВ, %	-	1,00	0,10	0,95	1,16	+1,16

*Складено автором на основі [10, 18]

Коефіцієнт еластичності показує зміну бюджетних надходжень ПДВ при зміні обсягів ВВП на 1%. Податок еластичний, коли значення зазначеного коефіцієнту буде дорівнювати або буде більше 1. Якщо виконуються такі умови, то податку характерна стабілізуюча дія. При значенні коефіцієнту менше 1 податок буде нееластичним та має незначну стабілізуючу дію.

Дані табл. 2.10 свідчать, що коефіцієнт еластичності у 2018 році дорівнював 1, тобто частка податкових доходів держави у ВВП залишається стабільною.

У 2021 році коефіцієнт був більше одиниці (1,16), тобто податкові доходи збільшувались швидшими темпами, ніж зростав ВВП, і питома вага податкових доходів у ВВП зростала.

У 2020 році значення наближалось до нормативного. Лише у 2019 році

за рахунок зменшення надходжень ПДВ до бюджету коефіцієнт еластичності становив лише 0,1%, тобто податок мав незначну стабілізуючу дію.

ПДВ є основою податкової системи багатьох країн, оскільки забезпечує надходження до бюджету значних сум.

Ефективність ПДВ суттєво знижується внаслідок зростання масштабів бюджетного відшкодування ПДВ, що підриває фінансову базу бюджету країни.

У табл. 2.11 проаналізовано обсяги відшкодування ПДВ з бюджету у досліджуваному періоді.

Таблиця 2.11 – Обсяги відшкодування ПДВ з державного бюджету у 2017-2021рр., млн. грн.

Показник	Роки					Відхилення 2021 р. від 2017 р., (+,-)
	2017	2018	2019	2020	2021	
Залишок сум до відшкодування на початок року	12172,2	15267,1	28705,5	27393,4	18281,4	+6109,2
Відшкодування, виплачені у грошовій формі	120060,6	131659,4	151901,2	143108,6	159701,1	+39640,5
Зараховано суми на поточні рахунки платників	1 000,4	278,7	267,9	44,2	176,4	-824
Відхилені суми, заявлені до відшкодування	1061,7	1399,8	2346,9	2341,9	2749,9	+1688,2
Нові суми, заявлені до відшкодування на поточний рахунок платника	121034,2	146361,3	152801,0	136320,4	165518,0	+44483,8
Залишок сум, заявлених до відшкодування на кінець року	15267,1	28705,5	27393,4	18281,4	23196,8	+7929,7
Неврегульовані вимоги на відшкодування ПДВ	476,7	651,1	584,0	519,0	119,0	-357,7

*Складено автором на основі [25]

Дані табл. 2.11 свідчать, що сума бюджетного відшкодування сум ПДВ

збільшилась за 2017-2021 рр. майже на 40 млрд. грн. та становила у 2021 році 160 млрд. грн.

Динаміку сум бюджетних відшкодувань наведено у вигляді гістограми (рис.2.8).



Рисунок 2.8 – Динаміка змін бюджетного відшкодування сум ПДВ у 2017-2021 рр., %

*Складено автором на основі [25]

З рис. 2.8 видно, що обсяги бюджетних відшкодувань сум ПДВ за досліджуваний період збільшились, тобто ефективність ПДВ за рахунок цього знизилась.

Аналіз фіскальної ефективності ПДВ показав, що досліджуваний податок має суттєвий вплив на формування доходів бюджету, при цьому несуттєво впливає на перерозподіл ВВП через бюджет держави.

Отже, у другому розділі роботи проаналізовано надходження податку на додану вартість до бюджету України, проведено регіональний та галузевий аналіз надходження ПДВ, а також оцінено фіскальну ефективність ПДВ в умовах економічної нестабільності.

Висновки до розділу 2

Проведено оцінку впливу податку на додану вартість на формування доходів бюджету України.

Проведено аналіз надходження ПДВ до бюджету України. Збільшення податкових надходжень було досягнуто головним чином за рахунок товарів, імпортованих в Україну, а основними факторами зростання надходжень було припинення приймання у сплату ПДВ податкових векселів під час здійснення митного оформлення товарів, введення заборони відстрочення сплати податків при ввезенні товарів на територію України, зростання внутрішнього споживання, а також зменшення валютного курсу гривні відповідно до іноземних валют.

Проаналізовано динаміку сплати сум податку, яка показала, що у 2017-2021 рр. найбільше ПДВ було сплачено галузями оптової і роздрібної торгівлі та переробною промисловістю. Найбільша податкова ефективність сплати ПДВ була у добувної промисловості - 8,71% у 2021 році.

Важлива характеристика ФЕ ПДВ полягає у розрахунку відносних показників (індикаторів), які окреслюють його спроможності у наповненні державного бюджету і перерозподілені ВВП.

Аналіз фіскальної ефективності ПДВ показав, що досліджуваний податок має суттєвий вплив на формування доходів бюджету, при цьому несуттєво впливає на перерозподіл ВВП через бюджет держави.

РОЗДІЛ 3

ПЕРСПЕКТИВИ ПІДВИЩЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНОЇ НЕСТАБІЛЬНОСТІ

3.1 Моделювання та прогнозування податку на додану вартість до бюджету України

Порівняємо кількість надходжень до бюджету у 2022 та 2021 роках. У січні – серпні поточного року надходження (сальдо) до зведеного бюджету по платежах, що контролюються ДПС, становлять 726 млрд грн. Це на 88,6 млрд грн, або на 13,9 % більше, ніж у січні – серпні 2021 року.

До державного бюджету надійшло 482,8 млрд грн, що на 62,7 млрд грн, або на 14,9 % більше відповідного періоду минулого року.

Таблиця 3.1 – Виконання державного бюджету України в 2022 р. (млн. грн.)

2022	Доходи	Видатки	Кредитування	Сальдо (дефіцит бюджету)
січень	89303,0	70648,1	2767,2	15887,8
лютий	208359,3	182993,8	1628,6	23736,9
березень	328956,7	383100,6	1981,8	-56125,7
квітень	412559,6	558752,4	1239,3	-147432,1
травень	520014,8	784213,9	-196,7	-264002,5
червень	627109,2	1035504,6	-111,7	-408283,7
липень	806980,3	1218507,3	-21,6	-411505,4

*Складено автором на основі [18]

ПДВ із вироблених товарів (з урахуванням його відшкодування) – за січень – липень індикативні показники виконано на 133,5% (+33 млрд грн). Фактичні надходження податку становили 131,6 млрд грн, що в 1,5 рази (+45,7 млрд грн) більше в річному вимірі. Індикативні показники в липні виконано на 225,1% (+19,2 млрд грн). Фактичні надходження податку становлять 34,6 млрд грн, що у 2,6 рази (+21,1 млрд грн) більше, ніж за липень 2021 року.

Надходження ПДВ до Державного бюджету суттєво залежить від бізнес

підприємств, який з початку 2022 року зазнав труднощій. Так як, платниками податків є бізнес, котрий на початку 2022 року зазнав суттєвих труднощій у веденні діяльності через початок повномасштабного вторгнення РФ, слід, провести аналіз економічної активності даного сектору економіки. Вона демонструє ознаки стабілізації на низькому рівні як у виробничих секторах, так і в секторах послуг. Стримують подальше відновлення руйнування потужностей та бойові дії, скорочення попиту та зниження купівельної спроможності домогосподарств, логістичні складнощі, насамперед для металургів. Попри обставини воєнного часу, жнива тривають доволі успішно, що разом з відновленням роботи окремих портів надає підтримку економічній активності.

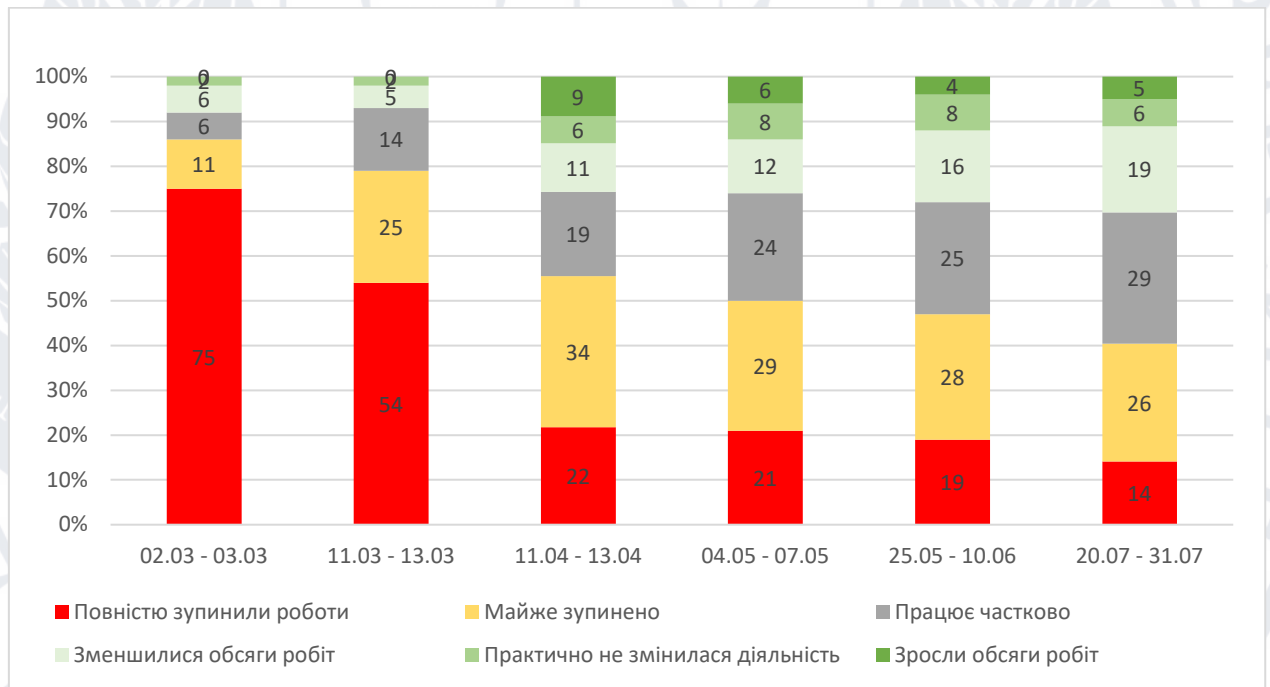


Рисунок 3.1 – Стан бізнесу, % відповідей

*Складено автором на основі [19]

Отже, більше половини опитаних Advanter підприємств працюють на 60% або нижче від довоєнного рівня. Подібні результати і в ЄБА, хоча для великих підприємств ситуація краща. За опитуванням ІЕД, оптимізм бізнесу в короткотерміновій перспективі (на три місяці) дещо зріс. Проте піврічні очікування, залишаючись позитивними, дещо погіршились. Фінансовий стан

бізнесу стабілізується, але зростання виробничих витрат стає перешкодою відновленню. Зберігаються труднощі з логістикою.

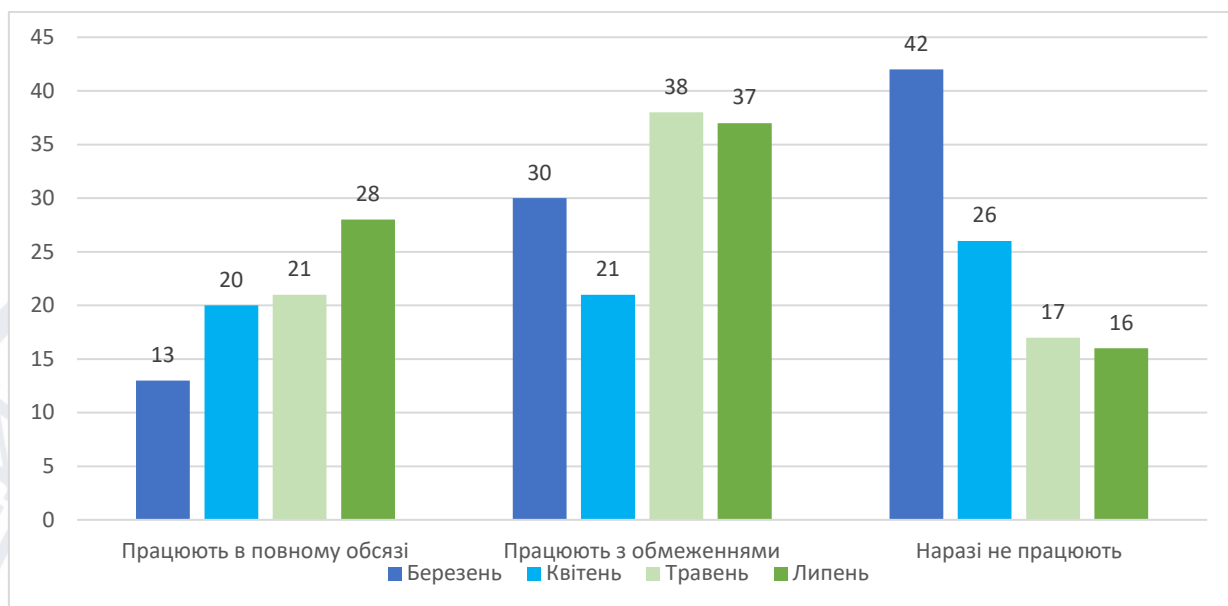


Рисунок 3.2 – Робота компаній, % відповідей

*Складено автором на основі [СБА]

Таке положення у бізнесі суттєво впливає на виробництво та продаж продукції, а відповідно і на ПДВ промислових підприємств, хоча великі платники постраждали менше.

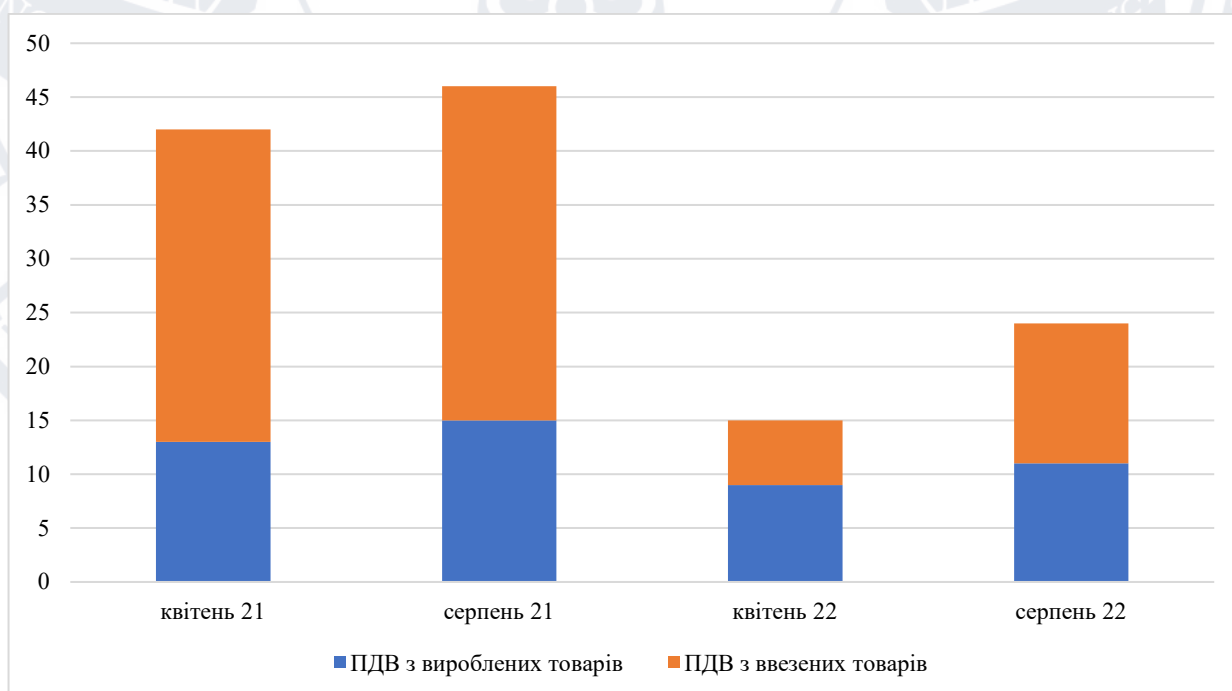


Рисунок 3.3 – Надходження ПДВ до Державного бюджету, млрд. грн.

*Складено автором на основі [16]

Скорочення надходжень із ввезених товарів сповільнилося, особливо від ПДВ та податків на міжнародну торгівлю, завдяки скасуванню окремих пільг на імпорт. Коригування курсу гривні та певна стабілізація обсягів імпорту також мали внесок. Проте, ключовим джерелом доходів залишаються внутрішні податки, попри їх скорочення в серпні переважно за рахунок податку на прибуток підприємств з огляду на значний спад економіки в II кварталі.

Розрахуємо прогноз за допомогою трендових моделей надходження ПДВ до бюджету. Динаміка показника наведена у табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Динаміка надходження ПДВ до бюджету

Рік	Надходження ПДВ до бюджету, млн. грн
2010	86316
2011	130094
2012	138827
2013	128269
2014	139025
2015	178453
2016	235506
2017	313980
2018	374509
2019	378690
2020	400600
2021	536488

*Складено автором на основі [18]

В роботі адаптовано лінійну, параболічну, логарифмічну та експоненційну трендові моделі. Для вибору найкращої трендової моделі прогнозування розрахуємо формальні критерії апроксимації кожної з них: коефіцієнт кореляції, коефіцієнт детермінації, МНК (метод найменших квадратів), відносна помилка апроксимації.

Розрахунки критеріїв проводилися за допомогою програми MS Excel і отримано такі результати (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Формальні критерії апроксимації трендів надходження ПДВ до бюджету за період 2010-2021 рр.

Модель	Коефіцієнт кореляції	Коефіцієнт детермінації	МНК	Відносна помилка апроксимації
Лінійна	0,955	0,912	19871440204	20,0%
Параболічна	0,982	0,964	8149367314	10,7%
Логарифмічна	0,837	0,700	67935626095	35,6%
Експоненційна	0,976	0,953	8875130137	10,3%

*Складено автором на основі [18]

Коефіцієнти кореляції та детермінації найкращі у параболічній моделі. МНК (сума квадратів залишків), який вказує на похибку між фактичними значеннями надходження ПДВ до бюджету і змодельованими, має бути мінімальним і така ситуація спостерігається також у параболічній моделі. Відносна помилка апроксимації вказує на статистичну точність моделі і має бути менше 15%. З розрахованих моделей найкращий показник відносної помилки апроксимації у експоненційній моделі (10,3%).

Виходячи з табл. 3.3, можна зробити висновок, що найкращі критерії у параболічній і експоненційній моделях, які мають такі рівняння тренду:

- параболічна модель

$$\hat{y}_t = 96050,5 - 489,4t + 2963,6t^2$$

- експоненційна модель

$$\hat{y}_t = 77628,4e^{0,158t}$$

Розрахуємо прогнозні значення надходження ПДВ до бюджету на основі цих моделей тренду. Результати розрахунків наведені у табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Прогноз надходження ПДВ до бюджету на 2022-2024 рр.

Параболічний тренд	Довірчий інтервал прогнозу (параболічний тренд)		Експоненційний тренд	Довірчий інтервал прогнозу (експоненційний тренд)	
	2	3		5	6
1			4		
98524,7	-	-	90958,7	-	-
106926,0	-	-	106578,1	-	-
121254,5	-	-	124879,5	-	-
141510,1	-	-	146323,7	-	-
167692,9	-	-	171450,3	-	-
199802,8	-	-	200891,6	-	-

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4	5	6
237839,9	-	-	235388,5	-	-
281804,2	-	-	275809,2	-	-
331695,5	-	-	323170,9	-	-
387514,1	-	-	378665,5	-	-
449259,7	-	-	443689,5	-	-
516932,6	Нижня межа	Верхня межа	519879,5	Нижня межа	Верхня межа
590532,5	523485,0	657580,1	609152,7	542773,8	675531,5
670059,6	603012,1	737107,2	713755,8	647376,9	780134,6
755513,9	688466,4	822561,5	836321,2	769942,4	902700,0

*Складено автором на основі [18]

Довірчі інтервали прогнозу розрахований на основі стандартної похибки і критерія Стьюдента, добуток яких дає значення похибки прогнозу.

Наочно представимо результати прогнозів на рис. 3.4 і рис. 3.5.

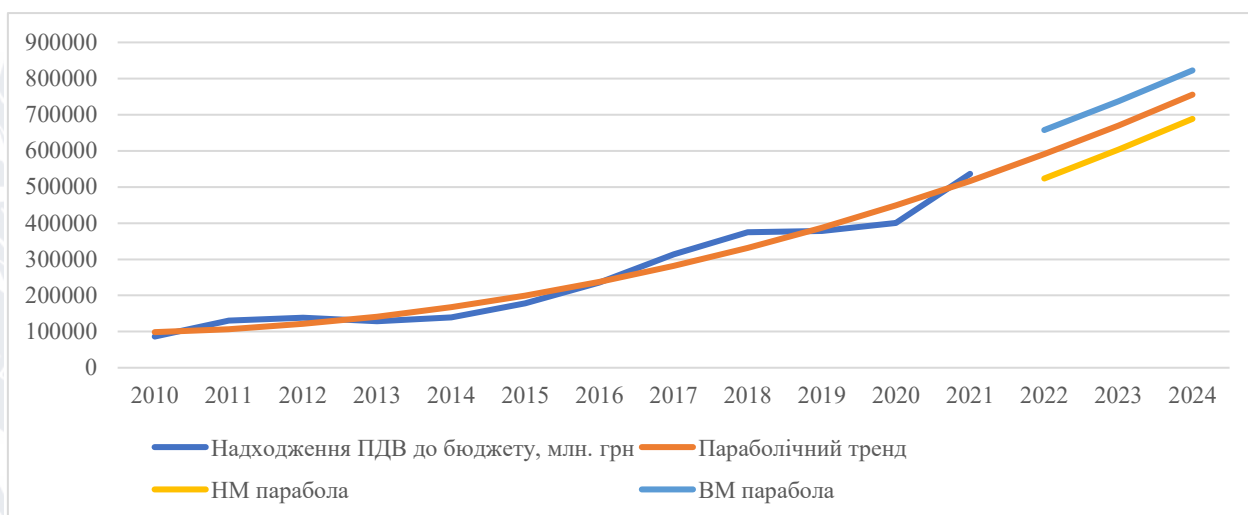


Рисунок 3.4 – Прогноз надходження ПДВ за параболічним трендом

*Складено автором на основі [18]

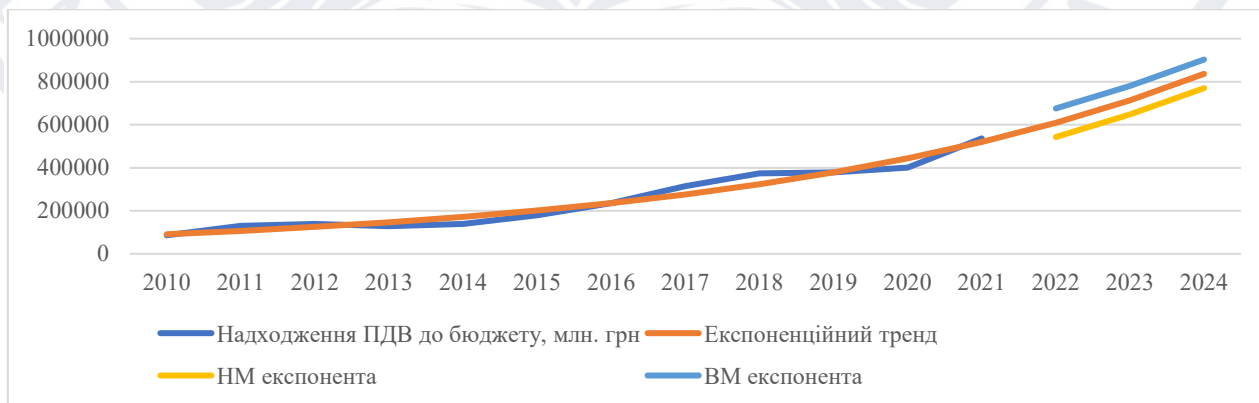


Рисунок 3.5 – Прогноз надходження ПДВ за експоненційним трендом

*Складено автором на основі [18]

Як видно, прогноз за експоненційним трендом має більш оптимістичні значення, проте з урахуванням кризового стану, який розпочався через повномасштабний військовий наступ РФ проти України, слід зауважити, що більш реалістичним є прогноз за параболічною моделлю, при чому на рівні нижньої межі прогнозних значень. ПДВ на даному рівні прогнозу може бути спричинений зростанням цін і, відповідно, абсолютним зростанням суми ПДВ.

3.2 Концептуальний підхід до удосконалення системи ефективності надходження ПДВ до бюджету

Роль ПДВ як фіскального засобу у доходах державного бюджету України визначальна. Ця форма оподаткування перетворилася на важливе джерело формування державних доходів.

Саме тому необхідно розробити концептуальний підхід для удосконалення системи надходження ПДВ до бюджету.

Концепція являє собою направляючий вектор, що показує напрямки руху задля досягнення поставлених цілей.

Концепція удосконалення системи ефективності надходження ПДВ до бюджету має виходити з наступних положень:

- 1) Концепція має бути заснована на принципах;
 - справедливості, яке стверджує загальність оподаткування і рівномірність його розподілу відповідно до доходів;
 - економічного ефекту – для держави має передбачати збір податків, тобто система оподаткування буде визнана діючою для держави лише тоді, коли вона дозволить забезпечити необхідний збір податку;
 - простоти та зручності податкового адміністрування – має визначатися в простоті та зручності податкового контролю та адміністрування;
 - своєчасності та доречності стягнення податків – має реалізовуватись при встановленні порядку обкладання ПДВ;
 - визначеності – передбачає основи побудови системи обкладання

ПДВ;

- стабільності – постійні податкові надходження до бюджету;
- перспективної дії – передбачас, що дії порядку обкладання ПДВ можуть бути використані лише до майбутніх відносин тощо.

2) Гармонізація вітчизняного податкового законодавства щодо ПДВ з країнами ЄС;

3) Вдосконалення режиму реєстрації податкових накладних в системі ЕА ПДВ;

4) Протидія незаконному бюджетному відшкодуванню ПДВ;

5) Диференціація ставок ПДВ. Має сенс розширення застосування пільгових ставок для певних видів операцій.

Отже, запропоновано розробити концепцію удосконалення системи ефективності надходження ПДВ до бюджету.

Метою концепції є підвищення ефективності надходжень ПДВ до бюджету.

Стосовно завдань, то проблеми з від’ємним значенням розрахунків за формулою існують на виробничих підприємствах, які мало закуповують сировину чи ресурси у інших підприємств – платників ПДВ. В результаті низька ймовірність отримання позитивної суми, що дозволена для реєстрації. Дуже часто підприємства звертаються до контрагентів з проханнями реєстрації власної податкової накладної, звертаються до фіскальних органів із запитом про дозвіл реєстрації.

Тому, одним із завдань концепції є вдосконалення режиму реєстрації податкових накладних.

Окрім цього важливим завданням є протидія незаконному відшкодуванню податку з бюджету, диференціація ставок податку, гармонізація вітчизняного податкового законодавства щодо ПДВ з країнами ЄС.

Для досягнення мети має бути використано сукупність засобів та методів.

Так, необхідно порівняти характеристики податкового адміністрування України із зарубіжними країнами та виділити головні аспекти, які можуть бути актуальними для вітчизняної податкової системи, також використання нової податкової моделі «10-10-10», однак після деяких доопрацьованих моментів. Так, запропонована ставка ПДВ у моделі є нижчою за мінімальну стандартну ставку у 15%, встановлену Євродирективою 112, та суперечить зобов'язанням щодо гармонізації із законодавством ЄС, які взяла на себе Україна в рамках євроінтеграції.

Також, заборона на багатоступеневість у реалізації та придбанні продукції, згодом вивезеної за межі митної території, дозволить виключити штучне нарощування ціни для завищення податкових відрахувань та отримання відшкодування ПДВ з бюджету.

Отже, основні положення концепції згруповано на рис. 3.6.

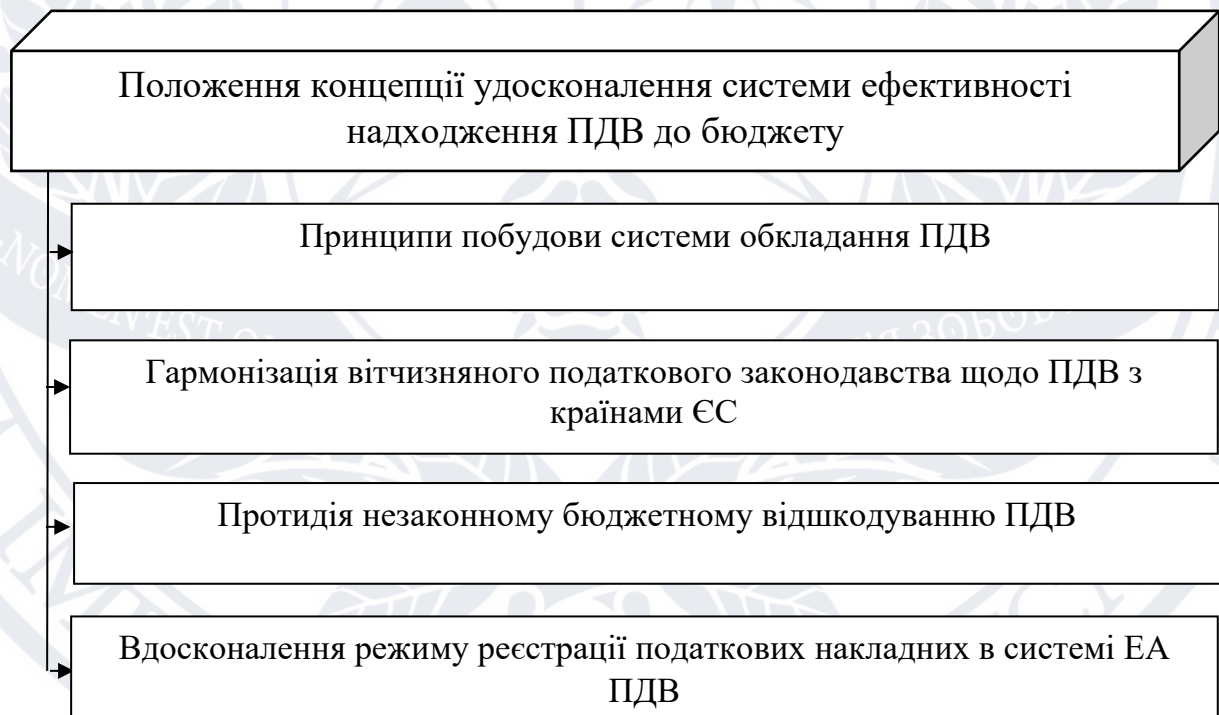


Рисунок 3.6 – Положення концепції удосконалення системи ефективності надходження ПДВ до бюджету

*Складено автором

Отже, враховуючи вищезазначені моменти та основні положення

концепції, необхідно запропонувати розробку концепції щодо удосконалення системи ефективності надходження ПДВ до бюджету (рис. 3.7).



Рисунок 3.7 – Концепція удосконалення системи ефективності надходження ПДВ до бюджету

*Складено автором

Виходячи з рис. 3.7, можна зробити висновок, що задля удосконалення ефективного надходження податку до бюджету необхідно сформулювати мету, поставити завдання, визначити засоби та відповідні методи досягнення мети, а також принципи, на яких все вищеперераховане буде базуватись. Вся вказана

сукупність і формує концепцію удосконалення системи ефективності надходження ПДВ.

Отже, концептуальний підхід передбачає визначення основних аспектів та складових, а також розробку концепції удосконалення системи ефективності надходження ПДВ до бюджету.

В епоху цифровізації економіки та безперервного розвитку інформаційних технологій податковою службою здійснюється розробка актуальних та ефективних системних продуктів. Програмне забезпечення, що використовується податковими органами, є технологічним та сприяє підвищенню ефективності контрольних заходів податкових органів, що згодом виражається в акумуляції нарахованого до сплати ПДВ. Крім того, розвиток системи електронного документообігу між податковими, митними органами та представниками бізнесу дозволяє знизити адміністративні витрати економічних суб'єктів за одночасного підвищення результативності податкового контролю.

Одночасно з наданням пільг та преференцій уповноваженим органам необхідно забезпечувати належний рівень контролю та нагляду за виконанням платниками податків законом встановлених обов'язків. Дійсно, з метою отримання необґрунтованої податкової вигоди представники бізнесу можуть здійснювати фіктивні експортні операції, застосовувати схеми ухилення від оподаткування або використовувати ланцюжки дій, спрямованих на мінімізацію податкових зобов'язань.

Актуальним завданням податкового контролю та адміністрування ПДВ є вирішення проблем у сфері протидії незаконному відшкодуванню податку з бюджету. Значний обсяг відшкодованого податку на додану вартість негативно відбивається на податкових доходах від надходжень ПДВ до бюджету, а також створює загрозу національній безпеці країни. Саме тому камеральна перевірка податкової декларації із заявленою сумою відшкодування ПДВ з бюджету має специфічні особливості та передбачає проведення поглиблених контрольних заходів.

Камеральні та виїзні податкові перевірки економічних суб'єктів, які здійснюють вивезення товарів (робіт, послуг) за межі території, передбачають спеціальний перелік заходів податкового контролю, спрямованих на виявлення фактів порушення чинного законодавства. Проведення поглиблених перевірок здійснюється при одночасній відсутності додаткових адміністративних витрат для бізнесу, не впливаючи на рівень податкового навантаження суб'єкта економіки.

3.3 Напрями вдосконалення адміністрування податку на додану вартість в системі електронного адміністрування

Підприємствами уже 7 років використовується механізм ЕА ПДВ, однак є, як і в кожному системному форматі, сукупність своїх переваг та недоліків.

Перевагами вважається те, що:

- створена єдина система, яка об'єднала інформаційні дані відносно всіх зареєстрованих податкових накладних та коригувань до них;
- скасовано паперову форму податкових накладних та реєстру отриманих та виданих податкових накладних, що вплинуло на економію часового показника платників податків на адміністрування ПДВ;
- впровадили систему ЕА ПДВ, що вплинуло на покращення дисципліни контрагентів стосовно вчасності подачі вірно сформованих податкових накладних;
- неможливість видачі фіктивних податкових накладних, оскільки вони в обов'язковому порядку мають бути зареєстровані в Єдиному електронному реєстрі та підкріплені або сумою реєстраційного ліміту, або живими коштами, що перераховані на електронний рахунок ПДВ.
- кожен платник податку може безкоштовно отримати спеціальний рахунок, відкритий ДКСУ.

У будь-який час платники податку можуть подати безкоштовні запити щодо сум, на які вони можуть зареєструвати податкові накладні (реєстраційний ліміт), щодо стану рахунків тощо.

Однак, слід зауважити, що кожний втілений системний формат має й притаманні йому недоліки. Формат ЕА не є виключенням. Нижче наведено недоліки, виділені Л. А. Бурковою та І. В. Коваленко:

- контрольні дії за правильним складанням податкових накладних є прямим обов'язком покупця;
- важкість розуміння виписок, отриманих з електронної системи адміністрування ПДВ;
- важкість визначення реєстраційного ліміту;
- складність процедури бюджетного відшкодування ПДВ;
- постійні зміни форм податкової звітності – податкових накладних та декларацій з ПДВ;
- неможливо формувати запит для одержання податкових накладних за певний період, а лише на певні дати [5, с.22].

М.Т. Шендригоренко та А.О. Панасенко виділили наступні 3 недоліки у системі ЕА ПДВ:

- негативний вплив на грошові потоки платників податків. Запровадження спеціальних рахунків призводить до того, що фактично суми ПДВ сплачуються шляхом передоплати, а не після подачі декларацій з ПДВ. У результаті цього багато платників податку залучають додаткові джерела фінансування (наприклад, кредитні кошти), що призводить до негативного впливу на фінансові показники діяльності господарюючих суб'єктів. Більше того, чинними формулюваннями законодавчих нововведень не передбачено можливості повертати переплачені суми зі спеціальних рахунків на рахунки платників податків. Це призводить до «заморожування» коштів платників податків.

- збільшується час і витрати на облік ПДВ. Якщо звертати увагу на те, що ЕА ПДВ негативно впливає на грошові потоки, платники податків мають дійти до оптимізації розподілу коштів шляхом правильного планування придбання товарів/послуг та їх реалізації. Окрім цього, платники податків повинні постійно здійснювати контроль балансів на рахунках для вчасного

поповнення їх грошовими коштами. Це суттєво збільшує трудовитрати і, відповідно, витрати на оплату праці. Особливо проблематично та актуально буде таким компаніям, у яких розгалужена філіальна структура;

– солідарна відповідальність, викликана роботою з недобросовісними постачальниками. Через те, що скасований механізм, який давав змогу визнати податковий кредит шляхом подання скарг на постачальників, вхідний ПДВ буде пов'язаний з додатковими витратами для платників податків, які купують товари, роботи, послуги у недобросовісних постачальників. Тому, відповідальність за таких продавців буде лежати на покупцях [57, с.377].

Окрім цього, суттєвим недоліком вважаємо неможливість поповнення спеціального рахунку платника податків в системі ЕА іншими методами, окрім переказу коштів з власного рахунку.

Так, у законодавстві не передбачено поповнення спеціального рахунку в системі ЕА готівкою через банківські каси чи термінали самообслуговування, в разі, якщо поточний рахунок платника буде арештованим чи заблокованим. Це є доволі актуальним, особливо, якщо сума поповнення невелика (основна сума є як залишок та зареєстровані накладні постачальників).

Якщо, наприклад, останній строк реєстрації буде субота або неділя, то поповнити реєстраційний ліміт за рахунок спеціального рахунку не можна, тому що не банківський день. Якщо реєстраційного ліміту для реєстрації податкових накладних не вистачає, то збільшити реєстраційний ліміт можна лише за рахунок того, що постачальник зареєструє податкові накладні.

Тобто знову ж таки, власні можливості не враховуються і не впливають на відповідальність, необхідно розраховувати на відповідальне відношення до своїх обов'язків постачальників.

Стосовно обов'язкової наявності реєстраційного ліміту. Якщо відсутня відповідна сума коштів, то податкові накладні зареєструвати немає можливості, тобто виходить, що реєстрація накладних є платною.

Для реєстрування податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН, лише наявних грошових коштів на електронному рахунку може

виявитися недостатнім. Може бути така ситуація, коли на рахунках залишаються надлишкові суми грошових коштів після того, як платники податку сплатили зобов'язання за поточними деклараціями.

У відповідності до п. 200-1.6 ПКУ, платники податку в разі перевищення сум грошових коштів на рахунках в системі ЕА ПДВ, які повинні бути перераховані до бюджету, мають змогу повернути надлишкові кошти, шляхом подачі заяв до контролюючого органу, в яких зазначають їх реквізити, суми залишків коштів.

Повернути надлишкові кошти платники можуть, якщо подають додаток Д4 до декларації з ПДВ та заповнять таблицю в ньому. Якщо додаток Д4 не подано, то такі надлишки коштів на рахунку будуть автоматично перераховані ДКСУ у рахунок сплати зобов'язань по деклараціям наступного періоду.

У момент подачі додатку Д4 відразу ж будуть зменшені на заявлені суми ліміти реєстрації кожного платника, тому перед тим як подати додаток Д4, потрібно бути впевненим, що реєстраційних лімітів кожного вистачить для реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування та їх зменшення не призведе поповнення рахунків.

Аналіз законодавчих моментів дає змогу зробити висновок, що Законом України № 643 передбачається додаткове обмеження для «вилучення» коштів із рахунків. Так, повернення коштів на розрахунковий рахунок можна лише при умові, що не має перевищень сум податків, які зазначені у виданих податкових накладних, що складені у звітному періоді та зареєстровані в ЄРПН, над сумами податкових зобов'язань із податку за операціями, які задекларовані у податкових звітах із ПДВ у конкретному звітному періоді.

Окрім цього, даною системою передбачено залежність податкового кредиту покупця від податкової «сумлінності» продавця. При цьому у покупців не залишається можливостей визнання податкового кредиту, якщо продавці належним чином не виконали свої зобов'язання і не надали покупцям вірно сформовані податкові накладні, зареєстровані в ЄРПН.

З позицій адміністрування (це сприятиме наближенню системи ПДВ

України до європейської) потрібно створити реєстр платників ПДВ, доступний не лише податковим органам, а й суб'єктам господарської діяльності. Перші кроки в цьому напрямку вже зроблено: розроблено та впроваджено в життя процедури електронної ідентифікації та електронного кабінету[12, с.60].

Виконання цієї вимоги має супроводжуватися одночасним підвищенням кваліфікації керівництва та бухгалтерії суб'єктів господарської діяльності, а також працівників фіскальних органів та органів у частині застосування сучасних ІКТ до складання звітності, аудиту, перевірки звітності. З технічного боку це також означає необхідність забезпечення як державних податкових органів, і суб'єктів господарської діяльності електронною технікою і доступом до мережі Internet [12, с.60].

Ці заходи можливі в умовах доступу до стабільних та надійних джерел фінансування. У підприємств такими можуть виступати власні кошти та зовнішні інвестиції; у держави, державних органів – частина податкових надходжень, допомога міжнародних організацій у рамках програм економічного розвитку країни або цілих програм (наприклад, у рамках програм допомоги ЄС Україні).

Однак якщо постійно покладатися на фінансову допомогу з-за кордону, це може позначитися на незалежності країни.

Пошук внутрішніх фінансових ресурсів (як для країни, так і для підприємств у ній) можливий у стабільній економічній, політичній ситуації та в умовах чітких та прозорих норм законодавства, що виконуються всіма економічними агентами, які працюють досить довго для того, щоб економічні агенти могли пристосуватися до них [12, с.60].

У той же час, якщо закордонна допомога надається у вигляді техніки та технологій, то ситуація складніша.

З одного боку, ця техніка та технології вже пройшли апробацію в країнах донорах, тому не вимагатимуть суттєвих додаткових фінансових витрат на їх розробку, апробацію та доопрацювання в країнах-реципієнтах. Фактично це готовий продукт, який можна встановлювати на місця та працювати з ним. Але

в будь-якому у разі витрати на навчання персоналу в роботі з такими технікою та технологією будуть виникати.

Отже, всі перераховані напрями вдосконалення адміністрування ПДВ в системі ЕА згруповано на рис. 3.8.

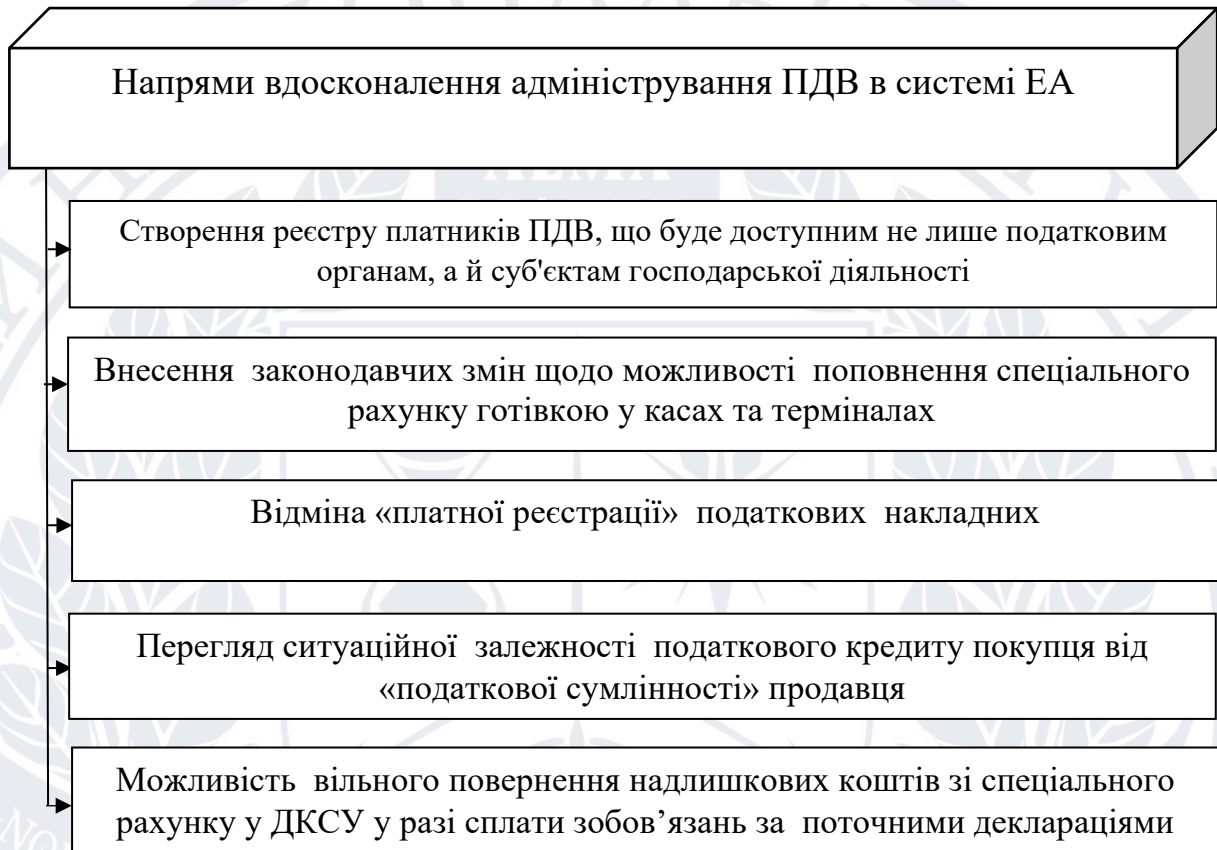


Рисунок 3.8 – Напрями вдосконалення адміністрування ПДВ в системі ЕА

*Складено автором самостійно

Таким чином, втілення в життя запропонованих вище заходів, дозволить вдосконалити процес адміністрування ПДВ, збільшити суми надходжень та підвищити ефективність податкової системи загалом.

Отже, у третьому розділі роботи проведено моделювання та прогнозування податку на ПДВ до бюджету України, проаналізовано концептуальний підхід до удосконалення системи ефективності надходження ПДВ до бюджету, визначено напрями вдосконалення адміністрування ПДВ в системі електронного адміністрування.

Висновки до розділу 3

Розглянуто перспективи підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість в умовах економічної нестабільності.

Здійснено моделювання та прогнозування податку на додану вартість до бюджету України. Розраховано прогнозні значення надходження ПДВ до бюджету на основі моделей тренду. Прогноз надходження ПДВ було проведено за експоненційним та параболічним трендом.

Запропоновано розробити концепцію удосконалення системи ефективності надходження ПДВ до бюджету. Визначено, що концепція удосконалення системи ефективності надходження ПДВ до бюджету має виходити з певних положень, метою концепції є підвищення ефективності надходжень ПДВ до бюджету.

Розглянуто переваги на недоліки ЕА ПДВ та запропоновано напрями вдосконалення адміністрування ПДВ в системі ЕА.

ВИСНОВКИ

Виконавши кваліфікаційну роботу, можна зробити наступні висновки:

1. Виділено два напрями походження ПДВ: за концепцією В. Ф. Сіменса в 1918 р. та за дослідженням Томаса С. Адамса у 1910 - 1921 рр.

Визначено, що додана вартість – це збільшення вартості товару чи послуги в результаті виробничого або творчого процесу.

Встановлено, що у ланцюгах постачання, де відбуваються контакти між компаніями, було запропоновано вимірювання під назвою економічна додана вартість - EVA, а у випадку кінцевих клієнтів показники задоволеності клієнтів, лояльності, утримання клієнтів і повторення продажу.

Запропоновано власне визначення поняття «ПДВ». Це непрямий податок, при сплаті якого податковий тягар перекладається на кінцевого споживача, яким оподатковується різниця між вартістю продажу та вартістю купівлі продукції/послуг та включається до підсумкової вартості, як відсоток від загальної суми доданої вартості.

ПДВ притаманні чотири функції. Основною є фіскальна функція, а додатковими – регулювальна, контрольна та розподільча. Залежно від ступеня дотримання принципу нейтральності більшою чи меншою мірою проявляється регулююча функція податку.

Розглянуто позитивні та негативні характеристики досліджуваного податку.

2. Виділено діючі ставки ПДВ у 2022 році та особливості справляння ПДВ в умовах військового стану.

Розглянуто особливості справляння ПДВ у країнах Європи.

3. Проведено аналіз надходження ПДВ до бюджету України. За період 2010 – 2021 років надходження ПДВ до Державного бюджету України мають тенденцію до зростання: за цей період вони збільшились на 521%, а саме з 86316 до 536488 млн. грн. У 2014 році до Державного бюджету було отримано 139024 млн. грн. ПДВ, що на 8% більше, ніж минулого року.

Збільшення податкових надходжень було досягнуто головним чином за рахунок товарів, імпортованих в Україну, а основними факторами зростання надходжень було припинення приймання у сплату ПДВ податкових векселів під час здійснення митного оформлення товарів, введення заборони відстрочення сплати податків при ввезенні товарів на територію України, зростання внутрішнього споживання, а також зменшення валютного курсу гривні відповідно до іноземних валют.

Максимальний рівень питомої ваги надходжень ПДВ досяг у 2010 році – 51,7%, мінімальний – 43,6% у 2015 році. У податкових надходженнях Зведеного бюджету частка податку в середньому у період з 2010-2021 роки становить 36,9%, у доходах Зведеного бюджету – 30,1%.

4. Проаналізовано динаміку сплати сум податку показав, що у 2017-2021 рр. найбільше ПДВ було сплачено галузями оптової і роздрібної торгівлі та переробною промисловістю. Сумарно галузями було сплачено 243,5 та 202,4 млрд. грн. відповідно. Стосовно найменших доходів бюджету у вигляді податкових надходжень, то вони були отримані від галузі мистецтва, спорту, розваг і відпочинку та галузі, що надає інші види послуг.

Динаміка сум ПДВ, сплачених основними галузями економіки у 2017-2021 рр. була позитивною. Це пов'язане в першу чергу з тим, що податківці перекривають можливості для діяльності компаній по шахрайським схемам.

В цілому, за 2017-2021 рр. галузями було сплачено до бюджету ПДВ у сумі 2004,3 млрд. грн.

Найбільша податкова ефективність сплати ПДВ була у добувної промисловості - 8,71% у 2021 році.

5. Важлива характеристика ФЕ ПДВ полягає у розрахунку відносних показників (індикаторів), які окреслюють його спроможності у наповненні державного бюджету і перерозподілені ВВП.

Значення ефективної ставки ПДВ було невеликим (до 12%), що суттєво знижує фіскальний потенціал базової ставки зазначеного виду податку. Можна констатувати, що фіскальна ефективність ПДВ з точки зору держави є дуже

низькою, оскільки податок виконує свої фіскальні функції дещо більше 50%.

Ефективність ПДВ суттєво знижується внаслідок зростання масштабів бюджетного відшкодування ПДВ, що підриває фінансову базу бюджету країни.

Аналіз фіскальної ефективності ПДВ показав, що досліджуваний податок має суттєвий вплив на формування доходів бюджету, при цьому несуттєво впливає на перерозподіл ВВП через бюджет держави.

6. Розраховано прогнозні значення надходження ПДВ до бюджету на основі моделей тренду.

Прогноз надходження ПДВ було проведено за експоненційним та параболічним трендом. Прогноз за експоненційним трендом має більш оптимістичні значення, проте з урахуванням кризового стану, який розпочався через повномасштабний військовий наступ РФ проти України, слід зауважити, що більш реалістичним є прогноз за параболічною моделлю, при чому на рівні нижньої межі прогнозних значень. ПДВ на даному рівні прогнозу може бути спричинений зростанням цін і, відповідно, абсолютним зростанням суми ПДВ.

7. Запропоновано розробити концепцію удосконалення системи ефективності надходження ПДВ до бюджету.

Метою концепції є підвищення ефективності надходжень ПДВ до бюджету.

Визначено основні положення концепції:

- концепція має бути заснована на принципах;
- гармонізація вітчизняного податкового законодавства щодо ПДВ з країнами ЄС;
- вдосконалення режиму реєстрації податкових накладних в системі ЕА ПДВ;
- протидія незаконному бюджетному відшкодуванню ПДВ;
- диференціація ставок ПДВ.

8. Запропоновано напрями вдосконалення адміністрування ПДВ в системі ЕА:

- створення реєстру платників ПДВ, що буде доступним не лише податковим органам, а й суб'єктам господарської діяльності;
- внесення законодавчих змін щодо можливості поповнення спеціального рахунку готівкою у касах та терміналах;
- відміна «платної реєстрації» податкових накладних;
- перегляд ситуаційної залежності податкового кредиту покупця від «податкової сумлінності» продавця;
- можливість вільного повернення надлишкових коштів зі спеціального рахунку у ДКСУ у разі сплати зобов'язань за поточними деклараціями.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бачурин Д. Г. Институциональные парадоксы НДС в условиях развивающейся экономики переходного периода. *Актуальные проблемы экономики и права*. 2016. Т.2. №2. С. 170-185
2. Баранов С. О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 12. С. 65-79
3. Білобровенко Т. В. Додана вартість як об'єкт оподаткування податком на додану вартість. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Вип. 20 (1). С. 51-55.
4. Бондаренко Т. Б. Юридичний зміст податку на додану вартість та його адміністрування. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського*. 2019. Т. 30(69). № 5. С. 122-127.
5. Буркова Л. А. Переваги та недоліки запровадження електронного обліку та адміністрування ПДВ. *Фінансовий простір : міжнародний науково-практичний журнал : електронне фахове видання*. 2017. № 1 (25). С. 20–26.
6. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. №2456-VI. Дата оновлення: 29.09.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 16.11.2022).
7. Васильчук В. В. Втрати бюджету України внаслідок зловживань із ПДВ. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського*. 2018. Т. 29 (68). №1. С. 83-90.
8. Васильчук В. В. Історія розвитку податку на додану вартість в Україні. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7556> (дата звернення: 03.12.2022).
9. Васильчук С. С. Практичні шляхи вдосконалення податкового контролю за справлянням ПДВ в Україні. *Dictum factum*. 2018. №1. С. 52-59.
10. ВВП у фактичних цінах URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2003/vvp/vvp_kv/vvp_kv_u/arh_vvp_kv.htm (дата звернення: 03.12.2022).

11. Волощинович Т. Податок на додану вартість: актуально на сьогодні URL: <https://tr.tax.gov.ua/zahodi-dlya-platnikiv/print-476829.html> (дата звернення: 23.11.2022).
12. Гаркушенко О.Н. НДС в условиях перехода к цифровой экономике: уроки для Украины. *Економіка промисловості*. 2018. № 4 (84). С. 42–71
13. Глухова В.І. Відшкодування ПДВ в процесі його адміністрування в Україні URL: <https://magazine.faaf.org.ua/vidshkoduvannya-pdv-v-procesi-yogo-administruvannya-v-ukraini.html> (дата звернення: 03.12.2022).
14. Горобець Н. С. Особливості протидії ухиленню від сплати податку на додану вартість: досвід України та зарубіжних держав. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2020. №4 (91). С. 121-129.
15. Греца С. М. Особливості визначення суб'єктного складу правовідносин з адміністрування податку на додану вартість. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Вип. 54. С. 124-126.
16. Далекорей Т. М., Бошота Н. В. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні. *Молодий вчений*. 2018. № 9 (2). С. 470-472.
17. Дахнова О. Є., Білик М. Ю. Оцінка індикаторів фіскальної ефективності ПДВ в Україні. *Молодий вчений*. 2017. №7. С. 431-435.
18. Доходи державного бюджету України за статтями доходів 2017-2021 рр. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/> (дата звернення: 22.11.2022).
19. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: нові виклики. Київ : Центр соціально-економічних досліджень CASE-Ukraine, 2019. 51 с.
20. Духновська Л. М., Величко І. С. Роль податку на додану вартість у складі надходжень до державного бюджету України. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2020. №2. С. 33-39.
21. Єфименко Т. І., Іванов Ю. Б., Карпова В. В. Диференційовані ставки ПДВ в Україні: проблеми та напрями вирішення. *Наукові праці НДФІ*. 2021.

Вип. 1. С. 5-21.

22. Замасло О. Т., Зубік Н. В. Аналіз утрат державного бюджету України від схем ухиляння від оподаткування. *Приазовський економічний вісник*. 2018. Вип. 2 (07). С. 129-135.

23. Зінкевич А. В. Технології адміністрування та прогнозування податку на додану вартість: реалії сьогодення. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. Вип. 3 (2). С. 202-208.

24. Ізмайлов Я. О., Єгорова І. Г. Досвід використання податку на додану вартість у країнах Європейського Союзу та перспективи його застосування в Україні. *Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування*. 2020. Вип. 6. С. 67-76.

25. Інформація про обсяги відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/vidshkoduвання-pdchv/informatsiya-pro-obsyagi-vidshkoduвання/> (дата звернення: 11.11.2022).

26. Карпова О. М., Майбуrows І. А. Развитие регулирующей функции НДС: перспективы заимствования китайской практики возмещения налога. ВТГУ. *Социально-экономические и правовые исследования*. 2020. Том 6. № 1 (21). С.178-198

27. Кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства, за цілям у 2017-2021 рр. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/vvp/kkv_vvp/kkv_vvp_u/arh_ksv_no_u.htm (дата звернення: 11.11.2022).

28. Кінцеві споживчі витрати сектору загального державного управління за функціями у 2017-2021 рр. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/vvp/kkv_vvp/kkv_vvp_u/arh_ksv_du_u.htm (дата звернення: 11.11.2022).

29. Кінцеві споживчі витрати домашніх господарств за цілями у 2017-2021 рр. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/vvp/ksv/arh_ksv_dg21_u.htm (дата звернення: 11.11.2022).

30. Кіровська О. Усе про ПДВ. URL: <https://online.novaposhta.education/blog/vse-pro-pdv> (дата звернення:

11.11.2022).

31. Кошук Т. В., Райнова Л. Б. Вплив цифровізації на розвиток системи оподаткування ПДВ. *Наукові праці НДФІ*. 2021. Вип. 1. С. 51-64.

32. Лесько М. В. ПДВ та його вплив на господарську діяльність суб'єктів підприємництва : автореф. дис. на канд. ек. наук : 08.00.08. Київ, 2014. 21 с.

33. Лихошерст Л. М. До питання про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2019. №14. С. 146-154

34. Максименко А. В. Особливості та ключові тенденції оподаткування ПДВ: глобальний вимір. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2017. Вип. 25 (1). С. 35-38.

35. Маслак О. В., Швагер О. А. Встановлення сутності та причин ухилення від сплати податків як фактор протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. №5. С. 178-181.

36. Меліхова Т. О., Штепа В. В. Удосконалення оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість для поліпшення податкового планування. *Агросвіт*. 2020. №22. С. 34-42.

37. Мельник С.В. ПДВ як ефективний інструмент акумулювання доходів бюджету. *Ефективна економіка*. 2015. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5619> (дата звернення: 11.11.2022).

38. Мудрак Н.О. Національні механізми боротьби з ухиленням від оподаткування через офшорні юрисдикції в країнах ОЕСР. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. №25. С.5-11

39. Окремі показники декларування ПДВ по галузям. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/262867.pdf> (дата звернення: 11.11.2022).

40. Осмятченко В. О., Білобровенко Т. В. Ефективність оподаткування податком на додану вартість на макро- та мікрорівнях. *Управління розвитком*. 2018. №2. С. 94-101.

41. Откаленко О. Адміністрування податку на додану вартість в умовах

євро інтеграції. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2018. №5. С. 116–129.

42. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. Дата оновлення: 01.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/#Text> (дата звернення: 21.11.2022).

43. Подолянчук О. А., Домбровська В. В. Облік та звітність за податком на додану вартість. *Ефективна економіка*. 2018. №5. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2018_5_52 (дата звернення: 21.11.2022).

44. Про схвалення Концепції розвитку цифрових компетентностей та затвердження плану заходів з її реалізації: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 № 167-р.

45. Сироветник О. С. Податок на додану вартість та його роль у процесі формування доходів державного бюджету України. *Бізнес-навігатор*. 2019. Вип. 6.1-2. С. 168-173.

46. Слатвінська М. О., Гончаренко О. М., Козак О. Р. Актуальні проблеми функціонування та напрями вдосконалення податку на додану вартість в Україні. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2019. №9-10. С. 113-126.

47. Соколовська А. М. Суперечності та проблеми гармонізації ставок податку на додану вартість у ЄС. *Фінанси України*. 2021. №3. С. 23-45.

48. Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Податок на додану вартість: підходи до реформування в Україні та Євросоюзі. *Економіка та держава*. 2020. №8. С. 43-48.

49. Соломка Я. А., Тидір Н. І. Податкова політика України в умовах економічної нестабільності: аналітичний огляд. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка*. 2020. №18 (46). С. 85-89.

50. Степаненко С. В. Роль податку на додану вартість у формуванні доходів бюджету та його ефективність. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка*.

2019. Вип. 206. С. 412-422.

51. Суков О. Взяв менше - зробив більше. Що таке додана вартість. URL: <https://www.dsnews.ua/ukr/economics/dobavlyay-i-zarabatyvay-cho-takoe-dobavlennaya-stoimost-16092021-437146> (дата звернення: 11.11.2022).

52. Турянський Ю. І. Теоретичні підходи до пояснення ролі та суті податку на додану вартість. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2014. №9. С. 36-40.

53. Умбетова Д. А. Экономическая сущность НДС и его роль в налоговой системе РФ. *Символ науки*. 2019. №4. С. 84-87.

54. Федун Л. М., Сторожук О. В. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2016. №1. С. 206-223.

55. Харченко Н. В. Переваги та недоліки податку на додану вартість. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 9. С. 10-12.

56. Швець Ю. О., Мозолевська А. І. ПДВ в Україні: проблеми стягнення та перспективи впровадження закордонного досвіду. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 47 (1). С. 101-106.

57. Шендригоренко М.Т., Панасенко А.О. Система електронного адміністрування ПДВ та призначення ПДВ-рахунків в Україні. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2019. Вип.5.С.374-377.

58. Шуневич А. С. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в контексті оптимізації непрямого оподаткування. *Вчені записки університету «КРОК». Серія: Економіка*. 2020. Вип. 1(57). С. 66-72.

59. Asquith R. EU VAT reforms: trouble ahead? *Tax Journal*. 2020. February 21. URL: www.taxjournal.com/articles/eu-vat-reforms-trouble-ahead-. (дата звернення: 11.11.2022).

60. Drzewiecki R. Jak sprawdzić, co jest wartością dodaną z perspektywy. URL: https://radekdrzewiecki-pl.translate.google/jak-sprawdzic-co-jest-wartoscia-dodana-z-perspektywy-naszego-klienta/?_x_tr_sl=pl&_x_tr_tl=ru&_x_tr_hl=ru&_x_tr_pto=sc (дата звернення: 11.11.2022).

61. Krawczyk S. Logistyka. Teoria i praktyka, Tom I, Warszawa, Difin, 2011. s. 103-106.

62. Milton A. Estimating the Revenue Impacts of Tax Harmonisation. MPRA Paper. 2017. No. 83548. URL: mpra.ub.uni-muenchen.de/83548/ (дата звернення: 11.11.2022).

63. Sampson T. Brexit: the economics of international disintegration. Journal of Economic Perspectives. 2017. Vol. 31, No. 4. P. 163–184.

64. Stewart G.B. Best-Practice EVA: The Definitive Guide to Measuring and Maximizing Shareholder Value, New Jersey, J. Wiley and Sons. 2013. p. 442-468.