МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Особливості прогнозування податку на додану вартість»

Здобувача вищої освіти ІІ курсу,
групи ФМФА-22-1,
спеціальності 072 «Фінанси,
банківська справа та страхування»,
ОПП «Фіскальне адміністрування»

(підпис) Сафонова
Анастасія Сергіївна

Науковий керівник

(підпис) Іванишина
Ольга Степанівна,
к.е.н., доцент

Керівник освітньо-професійної
програми

(підпис) Швабій
Костянтин Іванович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «26» 01 2024 № 5

Завідувач кафедри
адміністрування податків

(підпис) Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2024

Реєстрація № 10 15.01.2024 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.12.2023 _____
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 82/B/4 09.02.2024 _____
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ І. Л. Романов
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії: _____ К. І. Швабій
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ О. С. Іванишина
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ Т. В. Тучак
(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар комісії: _____ М. В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	24		
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	4		
РАЗОМ БАЛІВ*	**від 0 до 50**	42		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	8		Романов І.Л.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	20		Швабій К.І. Іванишина О.С.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	7		Тучак Т.В.
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	40		Яруш М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	82		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
82	B	4 (добре)	09.12.2024	Романов І.Л. Швабій К.І. Іванишина О.С. Тучак Т.В. Яруш М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Затверджую
Завідувач кафедри
_____ О.С. Іванишина
«_16_» _____01_____ 2023

Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Сафоновій Анастасії Сергіївни

1. Тема кваліфікаційної (дипломної) роботи «Особливості прогнозування податку на додану вартість»
2. Затверджена наказом ректора від 30.11.2022 № 1254
3. Строк здачі закінченої роботи – 09.02.2024
4. Цільова установка – дослідження особливостей прогнозування ПДВ.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних аспектів адміністрування та прогнозування податку на додану вартість в Україні з урахуванням його фіскальної ролі та механізму справляння.

Об'єкт дослідження: прогнозування надходжень податку на додану вартість.

Предмет дослідження є фінансові відносини, що виникають при формуванні бюджетних надходжень з податку на додану вартість у частині прогнозування.

Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 7 таблиць, 1 рисунок.

6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

1. Податок на додану вартість як об'єкт прогнозування

2. Фіскальна ефективність ПДВ та проблеми його прогнозування

3.Стейкхолдерський підхід у забезпеченні якості прогнозування ПДВ

4. Оцінка впливу різноманітних чинників на рівень надходжень ПДВ бюджету

5. Моделювання та прогнозування податку на додану вартість до бюдж України

6.Удосконалення ризик орієнтованого підходу при прогнозуванні ПДВ

7.Міжнародний досвід справляння податку на додану вартість функціонування системи середньострокового бюджетного планування

8.Шляхи трансформації механізму функціонування податку на дод вартість в контексті забезпечення середньострокового бюджетн планування

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної)роботи	Строк виконання етапів роб	
		За планом	Фактич
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	04.11.22	04.11
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	16.01.23	16.01
3.	Узгодження плану дипломної роботи з керівником	01.03.23	01.03
4.	Підготовка I-IV розділів дипломної роботи та подання її керівнику	16.06.23	16.06
5.	Підготовка IV-VII розділів дипломної роботи та подання її керівнику	02.11.23	02.11
6.	Підготовка вступу та висновків	30.11.23	30.11
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	15.12.23	15.12
8.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.23	26.12
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	08.01.24	08.01
10.	Отримання зовнішньої рецензії	12.01.24	12.01
11.	Отримання допуску зав. кафедри до захисту	16.01.24	16.01
12.	Попередній захист роботи	18-19.01.24	18-19.01
13.	Захист дипломної роботи	08-09.02.24	08-09.02

Дата видачі завдання «__16__»__січня_____ 2023

8. Керівник кваліфікаційної роботи — (підпис) Іванишина О.С. (прізвище, ініціали)

9. Керівник освітньо-професійної програми — (підпис) Швабій К.І. (прізвище, ініціали)

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти — (підпис) Сафонова А.С.

АНОТАЦІЯ
«Особливості прогнозування податку на додану вартість»

Мета роботи – обґрунтування теоретичних аспектів адміністрування та прогнозування податку на додану вартість в Україні з урахуванням його фіскальної ролі та механізму справляння.

Завданнями роботи є: оцінити фіскальну ефективність податку на додану вартість в Україні; визначити стейколдерів, які зацікавленні в удосконаленні методики прогнозування ПДВ; дати оцінку впливу різноманітних чинників на рівень надходжень ПДВ до бюджету; окреслити напрямки вдосконалення середньострокового прогнозування податку на додану вартість; оцінити міжнародний досвід справляння податку на додану вартість в рамках системи середньострокового бюджетного планування; обґрунтувати шляхи трансформації механізму функціонування податку на додану вартість в контексті удосконалення середньострокового бюджетного планування.

Предметом дослідження є фінансові відносини, що виникають при формуванні бюджетних надходжень з податку на додану вартість у частині прогнозування.

Об'єкт дослідження: прогнозування надходжень податку на додану вартість.

За результатами дослідження сформульовані шляхи трансформації механізму функціонування податку на додану вартість в контексті удосконалення середньострокового бюджетного планування.

Одержані результати можуть бути використані при покращенні прогнозуванні та плануванні ПДВ.

Дипломна робота містить 80 сторінок, 4 таблиці, 13 рисунківв, список використаних джерел з 37 найменувань.

Ключові слова: податок на додану вартість, прогнозування податкових надходжень, планування податкових надходжень, бюджет.

Рік виконання дипломної роботи – 2023.

Рік захисту роботи – 2024.

ANNOTATION
«Features of value added tax forecasting»

The purpose of the study is to substantiate the theoretical aspects of the administration and forecasting of the value added tax in Ukraine, taking into account its fiscal role and collection mechanism.

The objectives of the study are: to assess the fiscal efficiency of the value added tax in Ukraine; to identify stakeholders interested in improving the VAT forecasting methodology; to assess the impact of various factors on the level of VAT revenues to the budget; to outline areas for improving the medium-term forecasting of the value added tax; to assess the international experience of collecting the value added tax within the medium-term budget planning system; to substantiate ways to transform the mechanism of functioning of the value added tax.

The subject of the study is the financial relations arising in the formation of budget revenues from value added tax in terms of forecasting.

Object of research: forecasting of value added tax revenues.

Based on the results of the study, the ways of transforming the mechanism of the value added tax functioning in the context of improving the medium-term budget planning are formulated.

The results can be used to improve VAT forecasting and planning.

The thesis consists of 80 pages, 4 tables, 13 figure, and a list of 37 references.

Keywords: value added tax, tax revenue forecasting, tax revenue planning, budget.

The year of completion of the thesis is 2023.

Year of thesis defence: 2024.

ЗМІСТ

Вступ	7
1. Податок на додану вартість як об’єкт прогнозування	10
2. Фіскальна ефективність ПДВ та проблеми його прогнозування	17
3.Стейкхолдерський підхід у забезпеченні якості прогнозування ПДВ	26
4. Оцінка впливу різноманітних чинників на рівень надходжень ПДВ до бюджету	28
5. Моделювання та прогнозування податку на додану вартість до бюджету України	40
6.Удосконалення ризик орієнтованого підходу при прогнозуванні ПДВ	47
7.Міжнародний досвід справляння податку на додану вартість та функціонування системи середньострокового бюджетного планування	60
8.Шляхи трансформації механізму функціонування податку на додану вартість в контексті забезпечення середньострокового бюджетного планування	64
Висновки	75
Список використаних джерел	77
Додатки	

ВСТУП

Актуальність теми. Особливої актуальності ефективне застосування інструментів податкового прогнозування набуває на сучасному етапі економічних перетворень і реформування системи оподаткування України. Точні прогнозні розрахунки податкових надходжень у державному бюджеті дозволять оптимізувати бюджетну політику і знизити граничні межі використання боргового забезпечення фінансування видатків держави.

З огляду на високий рівень значущості податку на додану вартість та низку проблем його адміністрування (складний механізм реєстрування податкових накладних, неефективний механізм надання пільг, неефективне використання фіскального потенціалу тощо) потребують подальших наукових досліджень практика та проблематика його справляння в Україні, особливо в контексті інформатизації процедур його адміністрування та прогнозування.

Актуальним сьогодні є визначення ефективності справляння податку на додану вартість на базі дієвого використання інформаційних систем та технологій, потребує гармонізації методика нарахування та прогнозування податку на додану вартість відповідно до стандартів Європейського Союзу, а також важливо досліджувати перспективи здійснення можливих реформ стосовно системи оподаткування в контексті налагодження обліково-інформаційного забезпечення та ефективного бюджетного відшкодування податку на додану вартість.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні аспекти адміністрування податку на додану вартість, зокрема з використанням інформаційних технологій, розглядали у своїх працях такі вчені, як О. Власова, М. Думчиков, Т. Загорельська, Т. Єфименко, О. Кравчук, А. Соколовська, К. Пряміцин, Л. Юрчишина. Проблематику планування та прогнозування податкових платежів до бюджетів висвітлювали у своїх наукових доробках такі вчені, як Ю. Іванов, Г. Ісаншина, А. Кізима, Л. Коваленко, Н. Козьмук, І. Крисоватий.

Мета і завдання дослідження.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних аспектів адміністрування та прогнозування податку на додану вартість в Україні з урахуванням його фіскальної ролі та механізму справляння.

Для досягнення поставленої мети було поставлені наступні завдання:

- оцінити фіскальну ефективність податку на додану вартість в Україні;
- визначити стейколдерів, які зацікавленні в удосконаленні методики прогнозування ПДВ;
- дати оцінку впливу різноманітних чинників на рівень надходжень ПДВ до бюджету;
- окреслити напрямки вдосконалення середньострокового прогнозування податку на додану вартість;
- оцінити міжнародний досвід справляння податку на додану вартість в рамках системи середньострокового бюджетного планування;
- обґрунтувати шляхи трансформації механізму функціонування податку на додану вартість в контексті удосконалення середньострокового бюджетного планування.

Об'єктом дослідження виступає прогнозування надходжень податку на додану вартість.

Предметом дослідження є фінансові відносини, що виникають при формуванні бюджетних надходжень з податку на додану вартість у частині прогнозування.

Методи дослідження. У ході дослідження використовувався широкий спектр наукових методів для розкриття основних характеристик об'єкта. Зокрема, методи часового спостереження, аналізу й синтезу, індукції й дедукції використовувались для визначення економічної сутності податку на додану вартість, процедур бюджетного прогнозування та середньострокового бюджетного планування. Метод історико-логічної аргументації застосовано в процесі дослідження історичних етапів розвитку податку на додану вартість.

Графічний метод дослідження, інші емпіричні методи – для визначення динаміки та тенденцій розвитку податку. Широко використовувались методи математичного моделювання, зокрема економетричне моделювання, що дало змогу зробити середньостроковий прогноз надходжень ПДВ у розрізі декількох сценаріїв, провести кількісні порівняння, сформулювати висновки і пропозиції щодо удосконалення прогнозування та середньострокового планування податку на додану вартість в Україні.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі й нормативні акти України з бюджету та оподаткування, матеріали Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, Державної податкової служби, Державної казначейської служби України, дані статистичних щорічників та інформаційно-аналітичних бюлетенів, наукова монографічна література, статті вітчизняних і зарубіжних учених тощо.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що представлені пропозиції з удосконалення прогнозування податків як складової процесу адміністрування податків та можуть бути використані в:

– науково-дослідній сфері – здійснення подальших наукових розробок щодо проблематики дослідження;

– освітньому процесі – під час вивчення та викладання навчальних дисциплін «Податковий практикум», «Адміністрування податків і платежів».

1. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЯК ОБ'ЄКТ ПРОГНОЗУВАННЯ

Прогнозування та планування ПДВ є частиною загальної системи бюджетного планування та прогнозування. Бюджетне планування та прогнозування, в свою чергу, є частиною національного економічного планування та прогнозування. Слід підкреслити, що достовірність бюджетних розрахунків і планів визначає збалансованість державного бюджету на всіх стадіях бюджетного процесу.

Основними цілями державної фіскальної політики є забезпечення збалансованості бюджетної системи та сталого економічного зростання, сприяння структурній, інноваційній та соціальній переорієнтації економіки, створення сприятливого інвестиційного клімату [1].

Загалом макроекономічні прогнози поділяються на короткострокові (до 1 року), середньострокові (3-5 років), довгострокові (понад 5 років) та далекоглядні (понад 10 років) залежно від періоду. Враховуючи соціально-економічне та регуляторне середовище України, доцільно зосередитися на середньостроковому прогнозуванні та плануванні.

Оскільки прогнозні показники розробляються від відомого до невідомого і мають бути емпірично перевірені, особливого значення набуває методологія, від якої залежить адекватність прогнозних розрахунків.

Досліджуючи методи прогнозування, можна стверджувати, що наразі існує понад 200 методів. Однак на практиці використовується лише 15-20.

Більшість з них є окремими методами та процедурами, які враховують певні характеристики об'єкта прогнозування. Інші методи є комбінацією таких методів і процедур. Проаналізувавши більшість джерел, пов'язаних з класифікацією методів прогнозування, можна узагальнити методологічні підходи, які використовують науковці (Додаток А).

Глобалізаційні процеси та інтеграція економіки України у світовий економічний простір посилюють вплив глобальних катаклізмів на вітчизняні

компанії (особливо сировинних експортерів). Цей негативний вплив посилює волатильність макроекономічних та фіскальних параметрів. З огляду на вищезазначене, при складанні прогнозів доцільно враховувати тенденції розвитку світової економіки, особливо розвитку сировинних ринків. Однак слід також враховувати, що методи прогнозування, які широко використовуються в розвинених країнах зі стабільною економікою, не можуть бути механічно перенесені в український контекст. Ми припускаємо, що сліпе копіювання міжнародного досвіду може бути причиною розбіжностей між середньостроковими прогнозами доходів бюджету та фактичним виконанням, які спостерігаються в Україні з 2005 року.

Ці розбіжності та відсутність перевірених ефективних методологічних підходів до прогнозування зумовлюють необхідність удосконалення методології середньострокового бюджетного прогнозування. Слід також зазначити, що в Україні відсутня адаптована до сучасних реалій методологія прогнозування бюджетних надходжень, особливо ПДВ. На нашу думку, чинна методологія прогнозування ПДВ є застарілою і потребує модернізації [2]. Варто зазначити, що вибіркове опитування, проведене Міністерством фінансів України, показало, що в процесі прогнозування бюджетних надходжень використовується більше підходів, які дозволяють урядовцям підготувати адекватні сценарії розвитку подій. Серед цих методів варто виокремити такі:

1. Метод прямого рахунку, який переважно використовується для прогнозування надходжень від податку на прибуток. Він враховує такі документи: консолідовані декларації з податку на прибуток підприємств за даними податкового органу; середньостроковий прогноз макроекономічних показників від КМУ; наявну податкову заборгованість; переплати з податку на прибуток та інші дані, отримані від Державної податкової адміністрації України. Цей метод прогнозування має ряд недоліків: велика кількість економічних показників (іноді більше 40) з різних джерел, що робить процес прогнозування трудомістким і тривалим; велика кількість економічних

показників не покращує точність прогнозу, а погіршує її, оскільки похибка в прогнозних значеннях складових показників інтегрується в похибку в кінцевому розрахунку.

2. Експертний метод був використаний експертами Міністерства фінансів України для прогнозування податкових надходжень на 2012-2014 роки. Цей метод враховував фактор змін у податковому законодавстві у майбутньому періоді. Цей метод включає декілька етапів. На 1-му етапі визначається частка прибутку прибуткових підприємств за попередній період (поквартально). На 2-му етапі прогнозована частка прибутку прибуткових підприємств розподіляється по кварталах з урахуванням розрахунків на 1-му етапі. На 3-му етапі розрахунки уточняються відповідно до квартального прибутку прибуткових суб'єктів господарювання та ставки податку, використовуючи метод отримання добутків квартальних сум податку. Метод прогнозування за питомою вагою у ВВП застосовується вже тривалий час, але цей метод є ефективним в умовах стабільності економіки та позитивної динаміки ВВП.

Також експерти відзначають, що прогнозування основних бюджетоформуючих податків зі застосуванням методики, затвердженої наказом МФУ «Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету» [3] від 24.12.2010 № 1646, продемонструвало їхню дієвість виключно для короткострокового періоду, тобто рік.

Оцінка результатів значною мірою залежить від використаного інструментарію та послідовності дій, а також від обраної статистичної бази, що використовується окремим фахівцем у розрахунках. З цієї точки зору дуже цікавим є вивчення загальних підходів до планування та прогнозування податкових надходжень, органічне поєднання яких може бути ефективно застосоване в практиці формування показників державного бюджету України.

Для використання різних методів прогнозування застосовуються спеціальні комп'ютерні програмні пакети, які активно розвиваються останніми роками, серед яких особливий інтерес становлять два типи. Це статистичні пакети, які

дозволяють проводити регресійний аналіз, аналіз часових рядів та інші методи математичного аналізу для вирішення задач математичної статистики. Інша категорія включає пакети, спеціально розроблені для цілей прогнозування. Найбільш поширеними програмними продуктами для прогнозування сьогодні є Microsoft Excel 2000, Eviews та Statistica.

Метою прогнозування є мінімізація рівня невизначеності, в межах якого можливе ефективне виконання функціональних повноважень.

Бюджетне прогнозування має враховувати законодавчо визначену базу оподаткування для кожного податку, податкові ставки та податкові пільги. Оскільки визначення бази оподаткування в податковому законодавстві зазвичай є досить складним, для основних категорій податків часто використовуються визначення баз, що охоплюють широкі сфери економічної діяльності. Наприклад, базою податку на доходи фізичних осіб є доходи домогосподарств, база податку на додану вартість та ввізного мита може бути пов'язана з приватним споживанням, вартістю та обсягом імпорту тощо.

Фіскальна політика має базуватися на принципах передбачуваності податкового навантаження та стабільності бюджетних надходжень. Кількість податків і зборів, що стягуються в Україні, має бути обґрунтованою з урахуванням витрат, пов'язаних з їх стягненням. Це стосується і ПДВ, особливо з огляду на його значну частку в загальній сумі податків.

Відомі українські вчені в галузі оподаткування зазначають, що прогнозування надходжень ПДВ є однією з найскладніших для вирішення проблем, що пов'язано з наявністю та впливом низки факторів, серед яких рівень інфляції в країні, платіжний баланс, кон'юнктура світового товарного ринку, імпорт та експорт, митні правила та обмеження, протекціоністська політика, внутрішнє споживання, бюджетні домовленості, податкове адміністрування та інші фактори [4]. Науковці визначили, що прогнозування ПДВ має враховувати такі фактори: очікувані надходження поточного року; очікувані надходження з урахуванням недоїмки та переплат; зміни кількості платників податку в розрізі

регіональної дисперсії; макропоказники (індекси цін; індекс зростання/падіння регіонального виробництва; індекс зростання/падіння експорту товарів тощо); а також кількість платників податку в розрізі регіональної дисперсії.

Слід також зазначити, що індекс податкоспроможності використовується для розрахунку очікуваних податкових надходжень адміністративно-територіальних одиниць. Однак такий підхід має свої недоліки. Доцільніше визначати регіональний кошик доходів на основі індексу податкового потенціалу. Цей індекс відображає зміни у ВДВ секторів економіки. Використання такого індексу дає можливість покращити податкові прогнози.

Загалом, планування податкових надходжень - це насамперед діяльність органів влади з обґрунтування податкових надходжень до бюджету на основі аналізу та оцінки факторів зовнішнього середовища з використанням економічних методів, адекватних ступеню невизначеності розвитку економіки. Завданням податкового планування є визначення економічно обґрунтованого обсягу податкових надходжень до відповідного рівня бюджетної системи на певний період. Метою податкового планування є обґрунтування комплексу дій, спрямованих на максимізацію можливостей оптимізації податкових платежів як для держави, так і для платника податків. Податкове планування включає: прогнозування обсягу податкових надходжень з урахуванням інфляції та валютного курсу і на цій основі розрахунок надходжень для включення до проекту на наступний бюджетний рік; встановлення нормативів розподілу податкових ставок між рівнями бюджетної системи; розробку контрольних завдань за податками і зборами.

Щодо податкового планування, то виділяють такі його види: за змістом планових рішень (визначення основних напрямів - стратегічне планування; тактичне планування, яке створює умови для виконання планових показників); за обсягом і глибиною планування (загальне та/або детальне планування); за способом обліку змін показників (жорстке або гнучке планування) [5].

За часовими рамками розрізняють: довгострокове планування (понад 5 років); середньострокове планування (від 3 до 5 років); короткострокове планування (на 1 рік). За пріоритетністю в часі - упорядковане планування (після завершення плану розробляється інший план); ковзне планування (після закінчення певного періоду план продовжується на наступний період); екстраординарне планування (реалізується за необхідності). За узгодженням планів у часі

- послідовне планування; паралельне планування. Процес планування податкових надходжень представлений наступним чином: встановлюються цілі, на досягнення яких спрямована податкова система; розробляються методи і конкретні заходи для досягнення цілей; розмежовуються податкові повноваження і джерела надходжень між органами влади і управління різних рівнів; оцінюється динаміка податкових надходжень за попередні періоди в аналогічних обставинах з урахуванням змін у податковому законодавстві [6].

Слід зазначити, що процес планування податкових надходжень передбачає: аналіз рівня збирання та заборгованості за кожним податком; оцінку прогнозованості змін у податковому законодавстві; визначення бази оподаткування за кожним податком з урахуванням прогнозу соціально-економічного розвитку країни та окремих галузей економіки.

Існують ключові принципи прогнозування та планування податкових надходжень [7]:

1. Науковість (планування ґрунтується на наукових підходах і методах визначення планових показників податкових надходжень, на формування яких впливають фактори зовнішнього середовища).

2. Обґрунтованість (планування базується на розрахунках, що відповідають виявленим тенденціям і мають економічне та правове обґрунтування).

3. Системність (передбачає логічну побудову показників прогнозування та планування з урахуванням процесів розвитку всіх систем і підсистем).

4. Єдність бюджетної системи (означає єдиний порядок формування доходів та необхідність координації розробки планів по вертикалі та горизонталі в бюджетній системі).

5. Безперервність планування (спадкоємність прогнозів і планів, яка полягає у використанні порівнянних показників, врахуванні попередніх результатів планування податкових надходжень, розширенні часового горизонту планування).

6. Маржинальність (визначення меж розрахованих показників).

7. Гнучкість (поєднання визначеності планів з подальшою відмовою від їх надмірної деталізації, відкладання деталей планування до уточнення параметрів детермінант, варіативність).

8. Точність (дотримання бюджетної класифікації, деталізація планів настільки, наскільки дозволяють внутрішні та зовнішні умови об'єкта планування).

9. Оперативність (коригування податкових надходжень з урахуванням впливу факторів, не врахованих або заздалегідь не визначених до прийняття закону про бюджет).

10. Узгодженість (координація конкретного прогнозу при його розробці з іншими видами прогнозів - соціально-економічними, демографічними).

11. Повнота (розгляд об'єкта з усіх боків з одночасним виявленням причинно-наслідкових зв'язків і взаємозалежностей).

12. Соціальна спрямованість (прогнозування і планування в першу чергу спрямовані на вирішення суспільних проблем).

13. Адекватність (прогнозні показники, отримані за допомогою моделювання, повинні бути реалістичними).

14. Збалансованість і пропорційність (уникнення викривлення економічних зв'язків і диспропорцій).

Планування на довгостроковий період має низку переваг: забезпечує безперервність бюджетного процесу; підвищує ефективність та прозорість

розподілу державних фінансових ресурсів тощо.

Таким чином, ПДВ, по суті, є податком на внутрішнє споживання, який безпосередньо впливає на рівень сукупного попиту та пропозиції. У свою чергу, правила оподаткування непрямими податками та рівень цих податків безпосередньо впливають на обсяги імпорту в Україну. Можливість своєчасного відшкодування сум ПДВ, заявлених в експортних операціях, опосередковано впливає на зростання національного експорту. У зв'язку з цим, передбачуваність та ефективність адміністрування ПДВ в Україні не лише визначає дохідну частину державного бюджету. Вона також сприяє його збалансованості в короткостроковій перспективі (поточний бюджетний період) та впливає на загальну макроекономічну політику держави в середньо- та довгостроковій перспективі.

Таким чином, сьогодні бюджетне прогнозування та планування можна вважати одним з елементів державного регулювання економічних та соціальних процесів. Однак особливого значення прогнозування та планування бюджетних показників набуває в середньостроковій перспективі, оскільки, на відміну від короткострокового прогнозування, де основним завданням прогнозування є передбачення рівня доходів бюджету, середньострокове прогнозування відіграє роль орієнтира, який дозволяє змінювати структуру суспільного виробництва та стимулювати підприємницьку активність у пріоритетних галузях економіки шляхом перерозподілу валового внутрішнього продукту через державну бюджетну систему.

2. ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ПДВ ТА ПРОБЛЕМИ ЙОГО ПРОГНОЗУВАННЯ

Потенційно висока податкова ефективність ПДВ, яка є основною перевагою цього податку, зумовлена тим, що він має широку базу оподаткування. База оподаткування ПДВ охоплює майже всі споживчі товари, і зміни в асортименті

товарів, що споживаються домогосподарствами, не мають суттєвого впливу на податкові надходження до державного бюджету.

На цей податок також менше впливають коливання цін на сировину та енергоносії, які залежать переважно від кон'юнктури світового ринку. Податок на споживання є більш стабільним, ніж інші податки, оскільки люди завжди потребують певних товарів чи послуг, і зупинити цей процес неможливо. Водночас, податок на доходи чи прибуток не може бути надійним джерелом бюджетних надходжень в умовах фінансової кризи. Тому, що відрізняє ПДВ від інших податків, так це досить стабільна динаміка частки податку в доходах бюджету. Однак з податковою ефективністю ПДВ все ще існують певні проблеми.

Розглянемо податкову ефективність ПДВ, зосередившись на ролі податку та його частці у формуванні доходів бюджету країни. Аналіз надходжень ПДВ передбачає вивчення динаміки та структури податкових надходжень до державного бюджету України, порівняння з плановими показниками, визначення частки надходжень від ПДВ у ВВП, доходах та податкових надходженнях державного бюджету та зведеного бюджету, дослідити кількість податкових пільг, у тому числі з ПДВ, та суму втрат державної скарбниці від їх надання, а також розрахувати ефективну ставку, коефіцієнти продуктивності та ефективності ПДВ за період 2011-2022 років. Динаміка надходжень ПДВ до Державного бюджету подана на рис. 2.1.

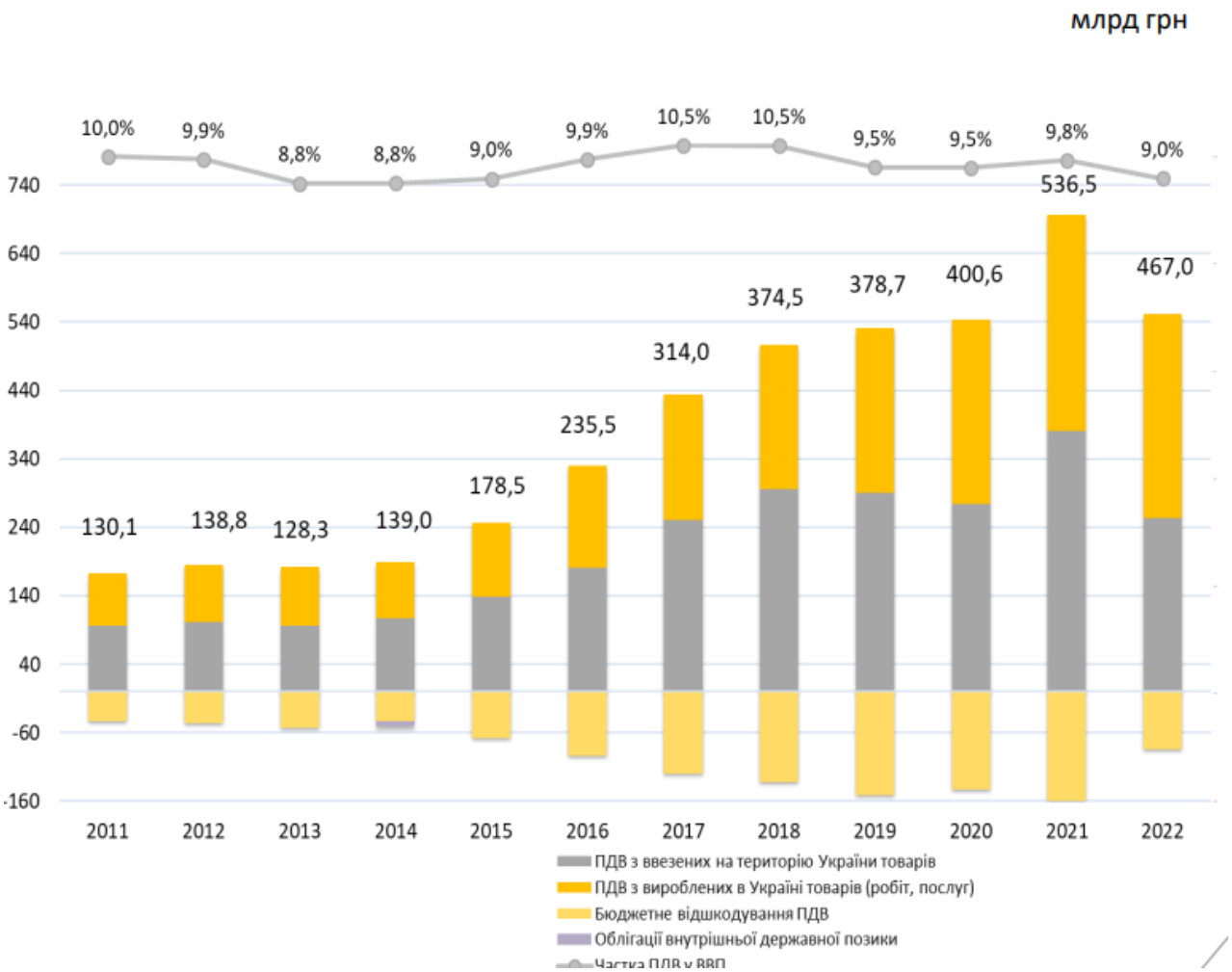


Рис. 2.1. Динаміка надходжень ПДВ до Державного бюджету за період 2011-2022 рр., млрд. грн.*

* Складено автором на основі [18]

Проаналізувавши дані, що подано на рис. 2.1, зазначимо, що за період 2011 – 2022 років надходження ПДВ до Державного бюджету України до 2021 року мали тенденцію до зростання: за цей період вони збільшились на 412 %, а саме з 130,1 до 536, 5 млрд. грн. У 2014 році до Державного бюджету було отримано 139,0 млрд грн. ПДВ, що на 8% більше, ніж 2013 році.

Зростання податкових надходжень відбулося переважно за рахунок імпортованих в Україну товарів, а основними факторами збільшення надходжень стали припинення прийняття податкових накладних до сплати ПДВ під час розмитнення товарів, запровадження заборони на відстрочення податкових платежів при імпорті товарів в Україну, зростання внутрішнього

споживання [20], а також девальвація гривні по відношенню до іноземних валют. У 2015 році надходження від ПДВ зросли на 28% завдяки зменшенню кількості пільг зі сплати ПДВ і, як наслідок, розширенню бази оподаткування.

Сума надходжень від ПДВ, включаючи бюджетне відшкодування, зросли на 5,8% у 2020 році порівняно з 2019 роком до 400,6 млрд грн.

Зростання надходжень відбулося в основному завдяки:

- боротьба зі схемами ухилення від сплати податків;

- зростання фізичного обсягу роздрібного товарообороту у порівнянних цінах у 2020 році на 7,2%.

- 8,8 млрд грн від погашення податкового боргу ПАТ «Укрнафта» та від сплати зобов'язань з ПДВ за результатами реалізації природного газу НАК «Нафтогаз України» відповідно до пунктів 13 та 15 статті 11 Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» (зі змінами).

Надходження ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) у 2020 році зросли на 11,9% порівняно з 2019 роком, надходження ПДВ з ввезених в Україну товарів зменшилися на 5,4% порівняно з попереднім роком, а відшкодування ПДВ з бюджету скоротилося на 5,8%. У 2021 році надходження ПДВ до державного бюджету досягли піку - 536488 млн грн, що на 34% більше, ніж за аналогічний період минулого року, переважно завдяки збереженню позитивної динаміки в секторі роздрібної торгівлі у першому півріччі 2021 року, зростанню зовнішньоекономічної активності, незважаючи на високий рівень невизначеності щодо подальшого розвитку пандемії та її впливу на світову економіку.

Обсяг надходжень від ПДВ з урахування бюджетного відшкодування за 2022 рік порівняно з 2021 роком зменшився на 13,06 % і становив 467,0 млрд грн. У 2023 році також при плановому показнику 617, 4 млрд грн було зібрано 522,6 млрд грн податку. Зменшення надходжень перед усім обумовлено військовою агресією рф проти України, яка розпочалась 24 лютого 2022 року та супроводжується окупацією її території. Тимчасова втрата частини території, а

також активні бойові дії призвели до кардинальних змін в усій економіці країни, яка все ж поступово пройшла процес адаптації до функціонування в шокових умовах і стабілізувалась.

Проаналізуємо зміну надходжень ПДВ до Державного бюджету України та відшкодування ПДВ, яка подана на рис. 2.2.

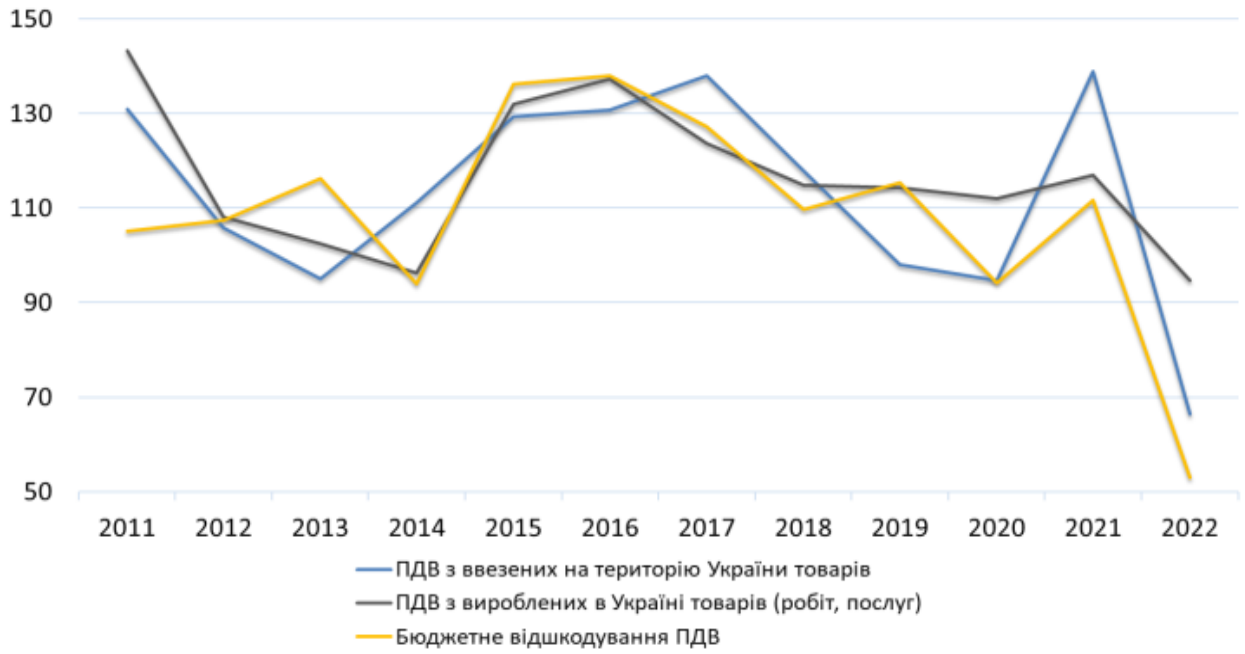


Рис. 2.2 Структура надходжень ПДВ до Державного бюджету України, млн. грн. [37]

Виходячи з наведених вище даних, можна зробити висновок, що переважна частина податку на додану вартість збирається митницею з товарів, що імпортуються в Україну, і становить 75% від загальних надходжень у 2014-2021 роках. Ця динаміка напряму залежить від обсягів імпорту, офіційного курсу гривні до інших іноземних валют та нововведень в адмініструванні податків.

У свою чергу, надходження від товарів, робіт та послуг, вироблених в Україні, також поступово зростають, в середньому на 23% на рік у період з 2014 по 2019 роки.

Приріст надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів, робіт та послуг за січень-червень 2021 року порівняно з відповідним періодом 2020 року склав 19,1%, а ПДВ з ввезених в Україну товарів - 40,1%.

Пожвавлення інвестиційної активності, зростання споживчого попиту, сприятлива зовнішня кон'юнктура та послаблення карантинних обмежень у другому кварталі 2021 року позитивно вплинули на ділову активність та надходження до бюджету.

На споживчому ринку зростали ціни на продукти харчування та безалкогольні напої. У січні-червні 2021 року порівняно з січнем-червнем 2020 року ціни на соняшникову олію зросли на 54,6%, яйця - на 60,8%, цукор - на 64,0%. Крім того, зросли тарифи на електроенергію на 36,6%, каналізацію - на 21,5%, водопостачання - на 14,7%; ціни на природний газ - на 83,5%, паливо та мастила - на 16,7%; ціни на аграрну продукцію, реалізовану підприємствами, зросли на 57,5%, у т.ч.: продукцію рослинництва - на 64,8%, тваринництва - на 20,9%.

Частка надходжень ПДВ із ввезених в Україну товарів в обсязі імпорту товарів у 2020 році становила 19,6%, що на 1,0 в.п. більше, ніж у 2019 році.

Одним із чинників зростання стало скасування у травні 2020 року положення Податкового кодексу України, яке передбачало звільнення від оподаткування операцій із ввезення на митну територію України сонячних панелей та вітрогенераторів, що діяло протягом усього 2019 року.

У 2020 році обсяги імпорту скоротилися майже за всіма складовими імпорту порівняно з 2019 роком, що призвело до відповідного падіння надходжень ПДВ від імпорту товарів в Україну.

За січень-червень 2021 року надходження до державного бюджету від ПДВ із ввезених на митну територію України товарів зросли на 40,1%, обсяг імпорту товарів у доларовому еквіваленті збільшився на 26,3%, а офіційний середній обмінний курс гривні до долара США зріс на 6,9% порівняно з аналогічним періодом 2020 року.

З 1 березня 2021 року, відповідно до Закону № 1115-IX від 17.12.20, запроваджено ставку податку в розмірі 14% на ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції, а саме: живих тварин, молока та молочних продуктів; яєць птиці; натурального меду; їстівних продуктів тваринного походження, зерна, насіння і плодів олійних рослин; іншого насіння, плодів і зернових культур; технічних або лікарських рослин; соломи і фуражу.

У березні-червні 2021 року до державного бюджету надійшло 0,7 млрд грн податку на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів, що на 17,7% менше, ніж за відповідний період 2020 року, тоді як імпорт цих товарів (у доларах) зріс на 40,6%. Відносно невеликі податкові надходження від цієї групи агропродукції не вплинули суттєво на частку надходжень ПДВ із ввезених на митну територію України товарів в обсязі імпорту товарів за січень-червень 2021 року, яка становила 19,6%.Зниження надходжень від ПДВ з вироблених в Україні товарів у 2022 році до 2021 року становить 5,4 % від ПДВ з ввезених на митну територію України товарів - на 33,5 %, бюджетного відшкодування ПДВ - на 47%. Саме починаючи з березня 2022 року внаслідок вторгнення рф відбулося таке стрімке падіння імпорту та експорту товарів. Крім того, було прийнято ряд змін до законодавчої бази.

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 2018–2023 років*

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023
ВВП України, млрд. грн.	3558,7	3974,5	4194,1	5459,5	5191,0	н/д
ПДВ (з урахуванням БВ), млн грн	374,5	388,7	400,6	536,5	467,0	522,6
Питома вага ПДВ у ВВП, %	10,5	9,5	9,6	9,8	9,0	-
Податкові надходження Державного бюджету, млрд. грн.	753,8	799,7	851,1	1107,9	949,8	1085,5
Питома вагаПДВ у податкових надходженнях Державного бюджету, %	49,6	47,3	47	48,4	49	48
Доходи Державного бюджету, млрд.грн.	928,1	998,2	1076	1296,8	1787,4	2397,7
Питома вага ПДВ у доходах Державного бюджету, %	40,3	37,9	37,2	41,3	26	21
Податкові надходження Зведеного бюджету, млрд. грн.	986,3	1070,3	1136,6	1453,8	1343,2	1486,2
Питома вага ПДВу податковихнадходженнях Зведеного бюджету, %	37,9	35,3	35,2	36,8	34,0	35
Доходи Зведеного бюджету, млрд.грн.	1184,2	1289,7	1376,6	1662,2	2196,3	2794,5
Питома вага ПДВу доходах Зведеного бюджету, %	31,6	29,3	29,1	32,2	21,0	18

**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 2018 по 2023 рік ПДВ генерував в середньому 48 % податкових надходжень і 38 % державних доходів, що свідчить про високу фіскальну ефективність податку.

Максимальний рівень питомої ваги надходжень ПДВ у у податкових надходження Державного бюджету досяг у 2018 році – 49,6%, мінімальний – 47 % у 2020 році. У податкових надходженнях Державного бюджету частка податку

в середньому у період з 2018-2023 роки становить 33%, у доходах Зведеного бюджету – 26 %.

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%, найменший у 2022 році. Відносно велика частка ПДВ у ВВП має значний вплив на систему перерозподілу національного доходу. Для пояснення цих змін необхідно враховувати фактори, які вплинули на номінальні обсяги податкових надходжень, зокрема: рівень цін, інфляцію, обмінний курс національної валюти, обсяги експортно-імпортних операцій тощо.

Аналізуючи податкову ефективність ПДВ, слід враховувати, що обсяг податкових надходжень до бюджету змінюється в часі. На динаміку надходжень ПДВ до бюджету впливає низка різних факторів. Виявлення таких коливань дозволяє своєчасно вносити корективи при розробці прогнозних показників та вчасно реагувати на ризики виникнення дефіциту ПДВ у державному бюджеті.

Таким чином, аналіз фактичних даних свідчить про те, що ПДВ має досить високу податкову ефективність. Номінальне значення обсягу ПДВ досить стрімко змінювалося протягом 2011-2023 років, що залежало від низки факторів: інфляції, зміни валютного курсу, воєнного стану в країні та інших чинників. Оскільки прогнозування надходжень ПДВ для практичного використання все ще найзручніше здійснювати в номінальному вираженні, воно ускладнюється необхідністю врахування багатьох економічних чинників, згаданих вище. Слід також зазначити, що з огляду на провідну роль ПДВ у процесі наповнення державного бюджету України, важливим є розробка методів прогнозування надходжень ПДВ.

3. СТЕЙКХОЛДЕРСЬКИЙ ПІДХІД У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЯКОСТІ ПРОГНОЗУВАННЯ ПДВ

Державний податковий менеджмент відводить важливе місце плануванню та прогнозуванню податкових надходжень у процесі підготовки державного бюджету. Від точності та правильності складених прогнозів і планів залежить ймовірність, а отже, і своєчасність реагування на настання тих чи інших непередбачуваних подій. Ефективне застосування процедур планування дозволяє зменшити втрати державного бюджету, оцінити та мінімізувати ризики фінансових та фіскальних ситуацій, які важко передбачити. Оскільки ПДВ забезпечує значну частку податкових надходжень до бюджету України, саме цей податок викликає найбільше дискусій як серед науковців, так і серед підприємців щодо ефективності його використання та впливу на економічний розвиток і державний бюджет України.

Прогнозування надходжень та відшкодування ПДВ є найбільшим викликом серед усіх інших податків, оскільки на цей процес впливає велика кількість факторів, включаючи інфляцію, кон'юнктуру світового ринку, динаміку експорту та імпорту, систему митних обмежень та квот, ступінь протекціонізму, внутрішнє споживання, стан платежів, адміністрування тощо.

Досвід планування та прогнозування ПДВ в Україні показує, що цей процес пов'язаний зі значними ризиками. Це, в свою чергу, призводить до недосягнення фіскальних цілей. Знизити ризики прогнозування та бюджетного планування можна шляхом запровадження кількісних індикаторів максимального ризику бюджетного планування. Законодавче запровадження таких індикаторів прогнозування податкових надходжень (аналіз числових рядів) може значно покращити бюджетне планування.

Прогнозування ПДВ ґрунтується на прогнозних макропоказниках економічного і соціального розвитку України та здійснюється з урахуванням чинного бюджетного та податкового законодавства, динаміки бази

оподаткування, ефективності адміністрування податку та аналізу виконання бюджету у попередньому та поточному бюджетних періодах.

Основними причинами відхилення фактичних даних від прогнозних є:

—нестабільність законодавчої бази;

— завищення прогнозованих показників та надто оптимістичні прогнози щодо стану економіки;

— наявність великої кількості пільг з ПДВ;

— неврахування впливу темпів інфляції на очікувану величину надходження ПДВ до бюджету;

— недосконаліть застосовуваної методики та підходів до прогнозування ПДВ;

— наявність великої частки тіньової економіки, що унеможливлює отримання повної та достовірної інформаційної бази для здійснення прогнозів;

— нестабільність та мала потужність внутрішнього ринку;

— зростаючі обсяги використання незаконних схем для отримання бюджетного відшкодування ПДВ.

Джерелом інформаційного забезпечення для прогнозування ПДВ є дані:

— Державного комітету статистики (статистика макроекономічних показників, статистика торгівлі та інша статистична інформація);

— Державного казначейства України (звіти про виконання Зведеного бюджету України);

— Державної податкової служби України (дані щодо надходжень податку в розрізі видів економічної діяльності, бюджетного відшкодування податку, дані податкових декларації тощо);

— Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції (прогнози економічного та соціального розвитку);

— Державної митної служби України (дані щодо імпорту товарів, що підлягають оподаткуванню, надходження податку в розрізі окремих товарних груп);

— Національного банку України (Платіжний баланс України, дані щодо офіційного обмінного курсу).

Отже, стейкхолдерами, які зацікавлені в покращенні методики прогнозуванні ПДВ є вищезазначені установи, проте основним є Міністерством фінансів України, оскільки дане міністерство відповідає за наповнення та виконання бюджету країни.

4.ОЦІНКА ВПЛИВУ РІЗНОМАНІТНИХ ЧИННИКІВ НА РІВЕНЬ НАДХОДЖЕНЬ ПДВ ДО БЮДЖЕТУ

Для оцінки впливу різноманітних чинників на рівень надходжень ПДВ до бюджету під час розрахунку прогнозних показників необхідним є врахування макрофінансових ризиків.

Вчені відзначають наявність значного впливу на рівень бюджетних надходжень від ПДВ макроекономічної ситуації в країні.

Зокрема А.Я. Кізима зауважує, що з «огляду на наявність такого взаємовпливу необхідно враховувати за можливості низку макроекономічних факторів, які групує наступним чином:

1) загальноекономічні: зниження внутрішнього і зовнішнього споживчого попиту; дисбаланс фінансового сектору та грошово-кредитної системи; зниження інвестиційної активності, що призводить серед іншого до скорочення бази оподаткування;

2) рівень розвитку промисловості: зменшення рівня замовлень на продукцію вітчизняних товаровиробників; скорочення замовлень підприємств, які працюють за давальницькою схемою та мають тісні зв’язки; невиважена державна політика розвитку харчових галузей української економіки; висока вартість енергоресурсів; скорочення сировинної бази для певних галузей економіки та інші чинники;

3) торгівля: зниження споживчого попиту на різні групи товарів;

4) сільське господарство: недієві механізми державної (зокрема фінансово-кредитної) підтримки розвитку галузі» [8].

Бюджетний ризик визначають як такий, що може потенційно спричинити відхилення бюджетних показників від планованого рівня під дією ризикоутворюючих чинникі.

Олейнікова Л. Г. відзначає важливість врахування чинників впливу на податкові надходження до бюджету, а також виділяє зовнішні та внутрішні фактори впливу (Додаток Б) [9].

Науковці також дають визначення процесу оцінки ризиків, що полягає в аналізі потенційної ймовірності настання та негативного впливу факторів ризику. Оцінка ризиків передбачає визначення негативних факторів впливу, зокрема – кількісний аналіз [8].

Ми вважаємо, що при розбудові середньострокового прогнозування ПДВ важливим є здійснення експертної оцінки макрофінансових ризиків і загалом становлення ризикоорієнтованої системи середньострокового прогнозування доходів бюджету. З огляду на те, що система оподаткування є складовою економічної системи держави і знаходиться в тісному взаємозв’язку з усіма сферами економіки, доцільно здійснювати прогнозування з урахуванням впливу макрофінансових ризиків на справляння ПДВ. У тому числі доцільно прогнозувати зміни в системі оподаткування, зокрема: зміна ставок, умови стягнення тощо.

Також слід зважати на той факт, що українське політико-економічне становище є нестабільним і будь-які дії стосовно зміни системи оподаткування можуть виявитися деструктивними та справити негативний вплив на дохідну частину державного бюджету України. Слід зважати на те, що нормативно-правові умови стягнення податків, які містяться в податковому законодавстві визначають концептуальні правила підприємницької діяльності, а будь-які зміні базового податкового законодавства можуть призвести до формування нових правил та форм

економічних відносин, що негативно вплине на систему оподаткування й бюджетні надходження.

Виразним прикладом деструктивного впливу податків, несумісних з іншими елементами інституційної структури, є ПДВ. Цей податок вважається найбільш розвиненим у групі податків на споживання та ефективно використовується в багатьох європейських країнах. В Україні запровадження цього податку відбувалося досить болісно, з досить високими трансакційними витратами як для держави, так і для платників податків, а дискусії щодо відповідності податку цілям економічного розвитку та умовам національного розвитку тривають і донині. Можна сказати, що цей вид податку вже пройшов певний етап «адаптації» як елементу загальної інституційної структури суспільства, але, на жаль, це відбувалося переважно шляхом «відшліфування» його як інструменту для фіктивних операцій та вбудовування в тіньову економіку.

Збалансованість в оподаткуванні забезпечується взаємозв'язком між законодавчо-нормативною базою, яка є формальним інститутом, та існуючими нормами, правилами і зразками поведінки, які переважають на практиці і відображають неформальні норми податкових відносин [10].

Відповідно до положень Бюджетного кодексу, фіскальні ризики, які визначаються як чинники (у тому числі умовні зобов'язання та квазіфіскальні операції), що можуть призвести до зменшення надходжень бюджету та/або спричинити додаткові витрати бюджету, і, як наслідок, можуть призвести до збільшення дефіциту бюджету та зростання (місцевого) державного боргу порівняно із запланованими бюджетними показниками, повинні враховуватися в першу чергу [11].

Міністерство фінансів відповідає за мінімізацію впливу фіскальних ризиків на показники державного бюджету відповідно до статті 32-1 Закону України «Про Державний бюджет України». Міністерство фінансів здійснює управління фіскальними ризиками шляхом їх виявлення, оцінки,

моніторингу та розробки заходів з їх мінімізації. Організаційно-методологічні засади здійснення оцінки фіскальних ризиків затверджені Кабінетом Міністрів України [12].

Міністерство фінансів України здійснює загальну оцінку фіскальних ризиків та їх впливу на показники державного бюджету в середньостроковій перспективі та готує інформацію про фіскальні ризики (включаючи умовні зобов'язання та квазіфіскальні операції) та їх вплив на показники державного бюджету у плановому бюджетному періоді. Управління фіскальними ризиками здійснюється шляхом застосування низки процедур, деталізованих у методології оцінки фіскальних ризиків [13].

Слід зазначити, що однією з найбільш беззаперечних переваг ПДВ є те, що він стягується на всіх стадіях виробництва та реалізації товарів, робіт і послуг. З одного боку, ПДВ вважається податком, від якого важко ухилитися, оскільки податковим органам досить легко визначити ціну купівлі-продажу товарів. З іншого боку, ПДВ часто використовується для ухилення від сплати податків та незаконних схем відшкодування.

В Україні тривають дискусії щодо скасування ПДВ або зниження ставки податку при одночасному запровадженні інших податків на споживання. Однак ми вважаємо, що, незважаючи на досить складний процес адміністрування, ПДВ має високу податкову ефективність. Більше того, функціонування ПДВ є однією з умов приєднання до спільного економічного простору ЄС. З огляду на вищезазначене та враховуючи досить складну ситуацію в країні щодо дефіциту бюджету, необхідно запровадити ефективний аналіз, планування та прогнозування надходжень ПДВ до державного бюджету. Важливо враховувати макрофінансові ризики, що впливають на надходження ПДВ у середньостроковій перспективі.

Аналітики розглядають чинники виникнення ризику прогнозування та планування надходжень по ПДВ (рис. 4.1.) [14].

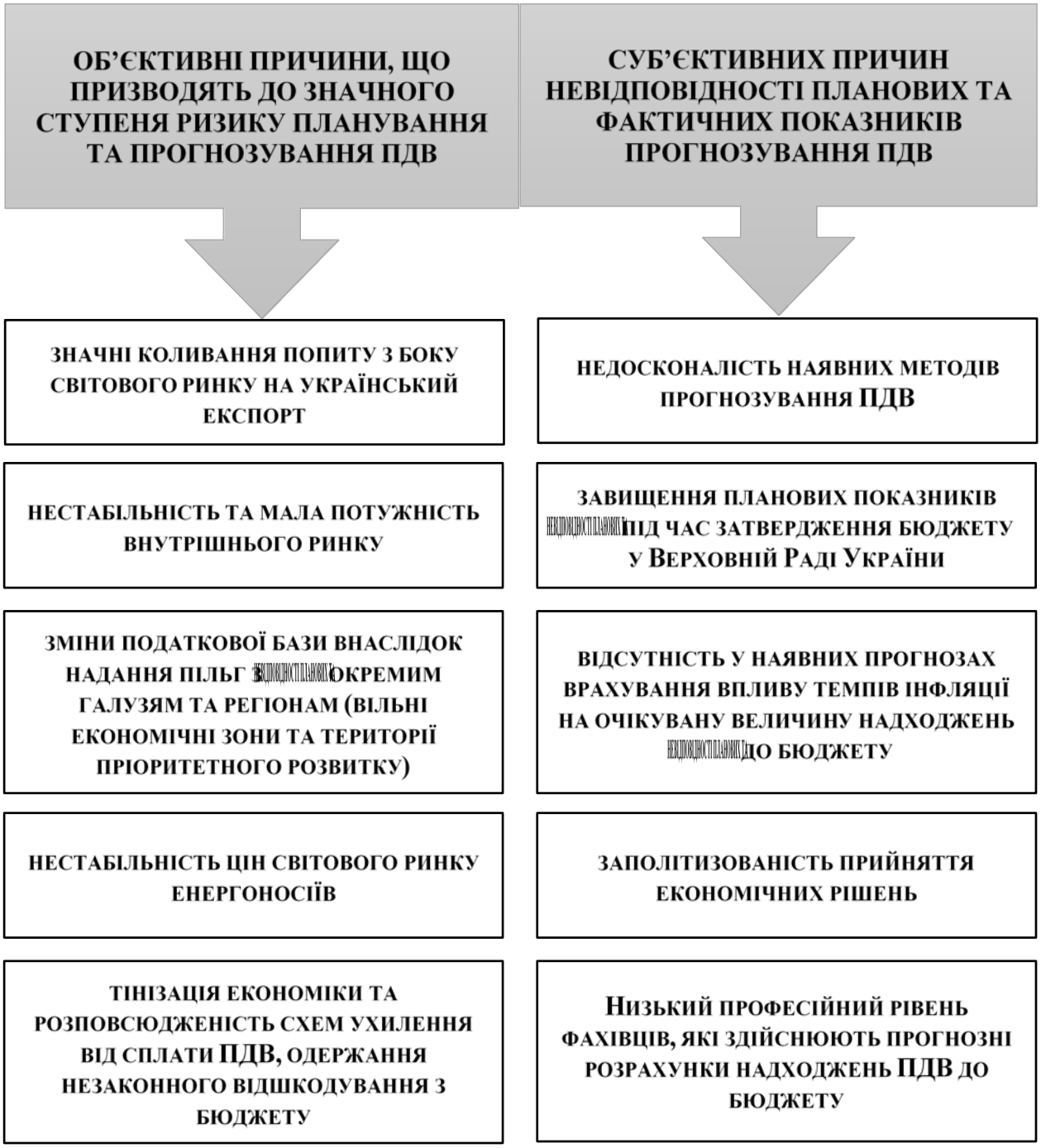


Рис. 4.1. Причини виникнення ризиків прогнозування та планування надходжень ПДВ до бюджету [14]

Слід зазначити, що податкові питання повинні враховувати ризики зниження ділової активності в країні. З огляду на це, основною перевагою ПДВ є його нейтральність по відношенню до суб'єктів господарювання. Як

податок на споживання, ПДВ не є податковим тягарем для суб'єктів господарювання. Крім того, ПДВ базується на принципі відшкодування ПДВ, сплаченого покупцю.

Водночас, слід зазначити, що у випадку експортної діяльності ПДВ, який не відшкодовується підприємствам, може спричинити дефіцит обігових коштів, що є додатковим фінансовим навантаженням для бізнесу. Нейтральність ПДВ у випадку затримки відшкодування податку для експортерів нівелюється і перетворюється на недолік. Таким чином, ПДВ зберігає свою ефективність як податок, що стимулює економічний розвиток, лише за умови повного та своєчасного відшкодування сплаченого ПДВ.

Слід зазначити, що існують ризики, пов'язані з політикою відшкодування ПДВ. Ці ризики в основному пов'язані з проблемами з відшкодуванням податку. Таким чином, компанії-експортери опиняються в гірших конкурентних умовах у процесі європейської інтеграції України, як це передбачено Угодою про асоціацію між Україною та ЄС. У цих складних умовах для українських компаній-експортерів існує ризик зниження податкової ефективності ПДВ та стримування економічного розвитку через несвоєчасне відшкодування податку. Це пов'язано з наступними факторами

- формування платниками податків незаконного податкового кредиту на всіх етапах створення доданої вартості;

- відшкодування фіктивного експортного податкового кредиту;

- заниження митної вартості товарів при імпорті або контрабанді;

- формування системи незаконної плати за відшкодування ПДВ, часто фіктивної;

- зниження конкурентоспроможності українських товарів (послуг) порівняно з іноземними виробниками через примушення вітчизняних виробників до сплати незаконної плати за відшкодування ПДВ.

Це створює в Україні умови, за яких вже не вигідно відкривати бізнес і виробляти продукцію в Україні. Простіше імпортувати готову продукцію.

Система адміністрування ПДВ стає дедалі складнішою. Формальні зауваження під час перевірок породжують корупцію серед інспекторів. Оскільки форма важливіша за зміст, тягар дотримання законодавства перекладається на платників податків, які перебувають у правовому полі, тоді як увага має бути зосереджена на недобросовісних платниках податків, які використовують незаконні схеми для відшкодування ПДВ.

Однак запровадження таких заходів не вирішило головної проблеми, яка існує в оподаткуванні ПДВ, а саме - можливості для зловживань та використання конструкцій. Під час справляння податку виникає проблема дефіциту ПДВ. Дефіцит ПДВ виникає в проміжку між формуванням податкового кредиту покупцями та сплатою ПДВ до бюджету продавцями.

Варто зазначити, що проблема дефіциту ПДВ аналізується в європейських країнах. Ризик виникнення податкового розриву враховується при середньостроковому плануванні податкових надходжень, особливо в Чехії та Великобританії. Британська методологія планування та прогнозування ПДВ на основі податкового розриву може бути застосована в Україні, що забезпечить передбачуваність податкових надходжень.

Ризик виникнення податкового розриву перетворює стимул до сплати ПДВ на негативний стимул для ділової активності та економічного розвитку. У цьому випадку Україні не варто було б сліпо копіювати іноземний досвід. Розвинені країни ЄС мають фінансову спроможність відшкодовувати всі запитувані суми та оцінювати законність запитів на відшкодування наприкінці фінансового року. У цьому контексті слід також відзначити більш досконалу правову систему (якщо вимоги були незаконними, держава швидко компенсує свої втрати через правову систему). На противагу цьому, країни, що розвиваються, з хронічним бюджетним та грошовим дефіцитом регулярно затримують відшкодування ПДВ, як це було в Україні.

До 2012 року ситуація із затримками відшкодування ПДВ була досить гострою. Станом на 1 січня 12 року заборгованість з відшкодування ПДВ до

бюджету скоротилася до 4,5 млрд. грн., що майже на 60% менше, ніж у 2011 році, і на 80% менше, ніж у 2010 році. Це також свідчить про зрушення в бік зменшення обсягів умовного відшкодування податку [15].

Якщо відшкодування ПДВ підприємствам (особливо підприємствам-експортерам) затримується, переваги ПДВ як податку, що не впливає на економічну діяльність, перетворюються на недоліки. Так, невідшкодування ПДВ створює ризики дефіциту грошових коштів для підприємств і може призвести до зниження ділової активності.

Варто зазначити, що запровадження системи автоматичного відшкодування ПДВ не призвело до ліквідації простроченої заборгованості з відшкодування ПДВ до бюджету.

На сьогодні у світовій практиці існує два підходи до вдосконалення ПДВ-політики:

- запровадження спеціальних ПДВ-рахунків

- стягнення ПДВ з покупця безпосередньо до бюджету (так званий «реверсний ПДВ»).

Якщо розглядати ризики для надходжень від ПДВ у середньостроковій перспективі, то одним з ключових питань є ефективність податкових органів у боротьбі з економічними злочинами, в тому числі з ухиленням від сплати податків та незаконним відшкодуванням ПДВ.

Ризик ухилення від сплати податків притаманний будь-якому податку, але ПДВ - єдиний податок, де можливе розкрадання бюджетних коштів. Саме цей недолік потребує першочергової уваги, оскільки зводить нанівець позитивні сторони податку. Однією з головних проблем, з якою сьогодні стикається держава при формуванні доходів бюджету, є проблема використання схем податкової оптимізації переважною більшістю платників податків, незалежно від застосовуваної системи оподаткування та структури податкових зобов'язань.

Розкриття схем оптимізації є складним і можливим лише тоді, коли йдеться про явно незаконні дії: фальсифікацію та використання фіктивних документів, фіктивні транзакції, незаконне відшкодування ПДВ. В Україні схеми податкової оптимізації є частиною політики як великих транснаціональних корпорацій, так і малих та середніх підприємств.

Варто зазначити, що, наприклад, законодавство США дозволяє податкове планування для зменшення відрахувань до бюджету. Але тільки якщо така схема не містить ознак ухилення від сплати податків. Схеми податкової оптимізації в США поділяються на легальні та нелегальні наступним чином: якщо компанія укладає угоди з партнерами, які необхідні для ведення бізнесу, вона має право застосувати схему податкової економії. Однак, якщо компанія укладає угоди, які їй не потрібні для ведення бізнесу (немає розумних економічних підстав) з єдиною метою - заощадити податки, така угода є незаконною.

Варто зазначити, що для запобігання податковому тиску та мінімізації податкових ризиків ДПСУ прийняла рішення «Про забезпечення комплексного моніторингу податкових ризиків з ПДВ [16].

Цим рішенням затверджено порядок взаємодії між підрозділами ДПС України при здійсненні комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ. Цей порядок, у свою чергу, визначає процедуру контролю податкових ризиків з ПДВ. Цей порядок, у свою чергу, визначає етапи комплексного опрацювання податкових ризиків з ПДВ (рис. 4.2).

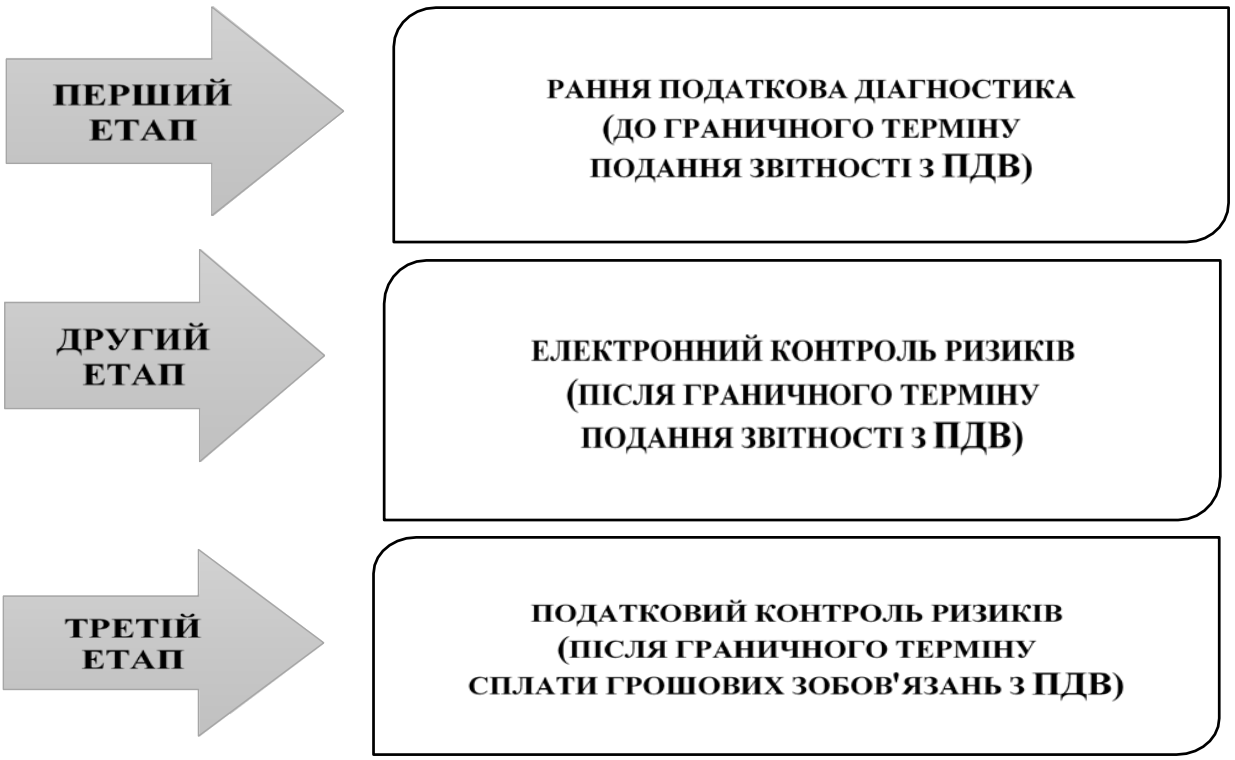


Рис. 4.2. Етапи комплексного відпрацювання податкових ризиків з ПДВ [19]

У 2017 році систему ризиків з ПДВ було тимчасово призупинено. Система ризиків з ПДВ була запроваджена для запобігання схемам шахрайства з ПДВ. Вона є невід'ємною частиною процесу безперебійного автоматичного відшкодування ПДВ. Незважаючи на докладені зусилля, система стала адміністративним тягарем для бізнесу та заблокувала низку податкових накладних від реального сектору через прогалини в імплементації [17].

Для урегулювання питання на початку 2018 року було ухвалено постанову «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної»[18]. Нова система моніторингу податкових накладних передбачає чотири етапи (рис. 4.3.).

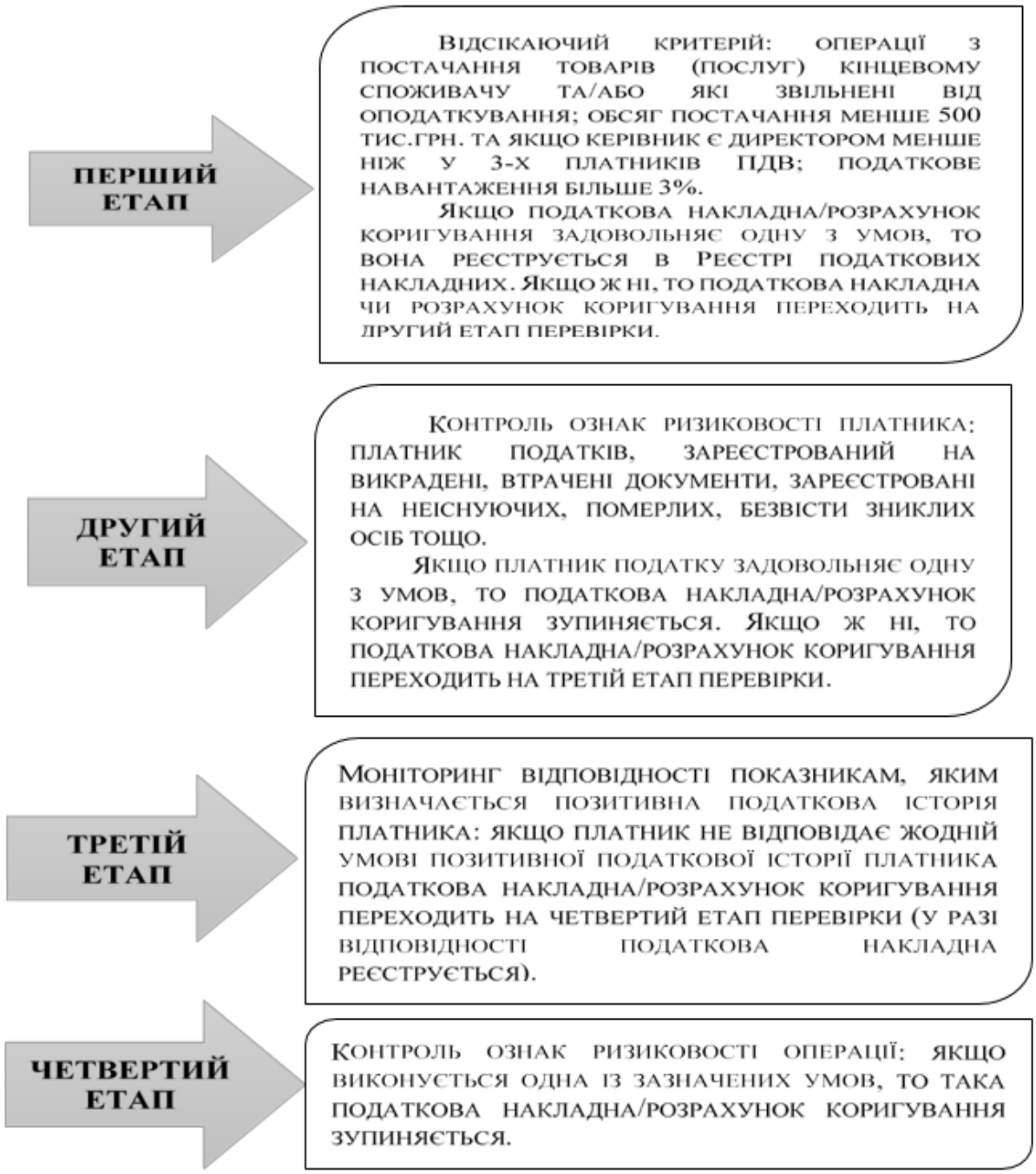


Рис. 4.3. Етапи моніторингу податкових ризиків [19]

ПДВ є одним з найважливіших бюджетоутворюючих податків, але, крім його відносно високої фіскальної ефективності, існує низка проблемних питань, пов'язаних з цим податком. Таким чином, ми дійшли висновку, що є сенс розробити та впровадити ризик-орієнтовану систему прогнозування та середньострокового планування ПДВ у структурі середньострокового бюджетного прогнозування. Для вирішення цієї проблеми необхідно

удосконалити СЕА ПДВ, а саме: по-перше, здійснювати постійний моніторинг сплати ПДВ великими платниками податків, шляхом проведення економічного аналізу ключових показників господарської діяльності (ліквідності, рентабельності тощо); по-друге, вирішити питання оцінки та управління податковими розривами з ПДВ на рівні законодавчої та виконавчої влади; по-третє, забезпечити вдосконалення програмного забезпечення, що використовується для формування звітів про податкові пільги на рівні Державної податкової адміністрації та її територіальних органів.

5. ПРОГНОЗУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ДО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

Дослідження проведене у попередніх розділах продемонструвало достатньо високу фіскальну ефективність ПДВ. ПДВ в Україні є одним з найважливіших бюджетоутворюючих податків, що зумовлює необхідність вдосконалення механізмів середньострокового бюджетного планування.

Іванченко Д. зазначає, що «удосконалення механізмів середньострокового прогнозування ПДВ має бути спрямоване на розбудування ризикоорієнтованої системи бюджетного прогнозування.

З огляду на необхідність врахування ризиків недоотримання доходів бюджету слід визначити фактори, що впливають на динаміку бюджетних надходжень від ПДВ. Серед основних факторів зниження фіскальної ефективності ПДВ виділяють:

макроекономічні (незадовільні показники розвитку економіки); інституційно-правові фактори (передусім незадовільна робота податкової служби та недоліки в адмініструванні тощо);

кримінальні (ухиляння від сплати податків, незаконне відшкодування тощо);

політичні (нестабільність політичної системи, державні кризи, військові дії тощо)» [19].

Якщо макроекономічні чинники можна обчислити та врахувати при побудові прогнозної моделі, то інституційно-правові, кримінальні та політичні чинники важко обчислити. В цьому випадку у процесі прогнозування ПДВ варто застосувати методи експертних оцінок.

З метою підвищення ефективності прогнозування ПДВ доцільно враховувати низку факторів (рис. 5.1).

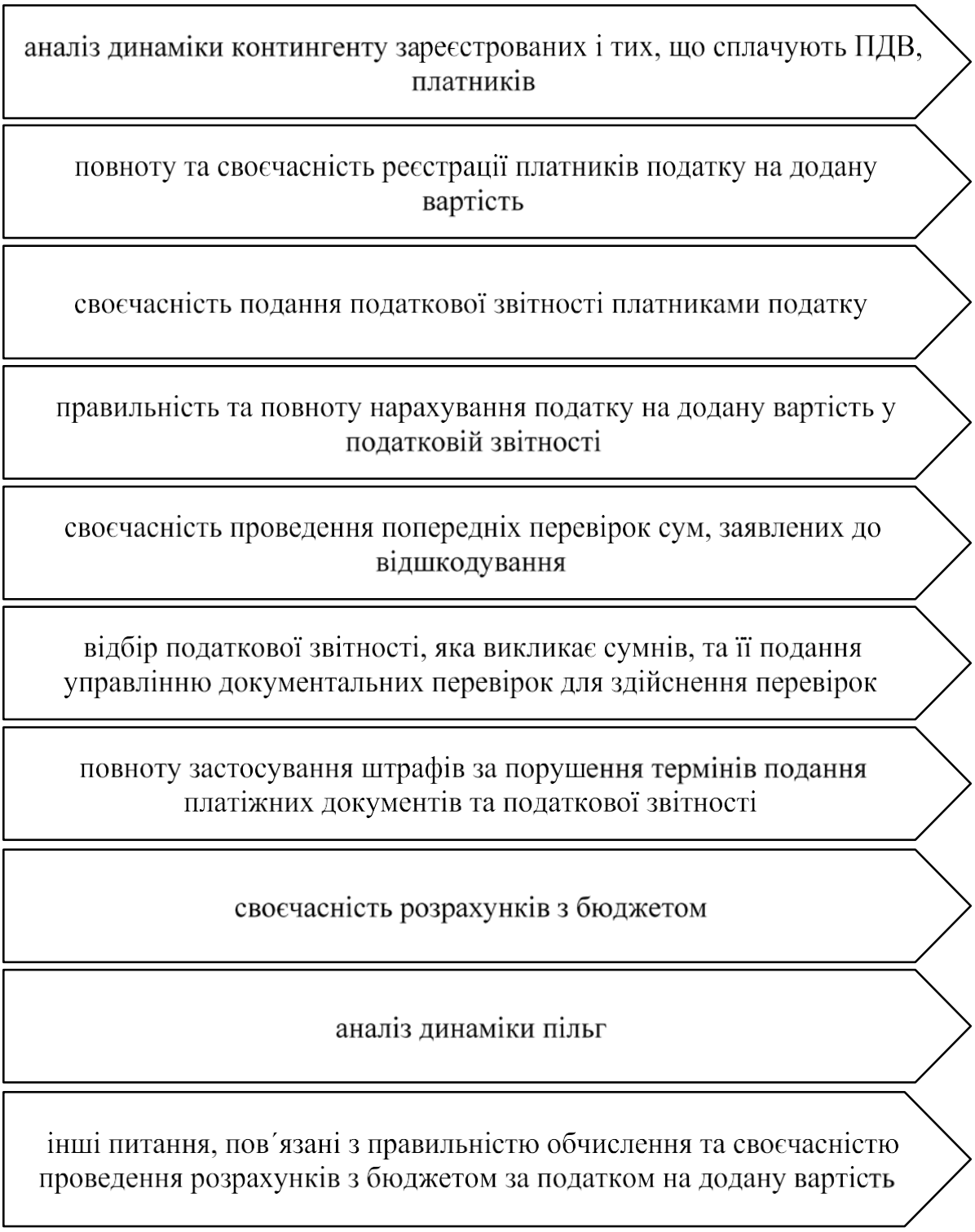


Рис. 5.1. Показники, які доцільно враховувати у процесі прогнозування ПДВ [19]

Варто відзначити, що прогнозування на сьогодні ускладнене з воєнним станом, і відповідно складною соціально-економічною та нестабільною політичною ситуацією в державі. Всі ці фактори вимагають від аналітиків та експертів застосування системного підходу і ризикоорієнтованого прогнозування доходів бюджету, що у результаті підтримуватиме фінансову безпеку України на безпечному рівні.

Ще раз зазначимо, що в Україні короткострокове прогнозування надходжень ПДВ визначено спільним наказом органів центральної влади від 31.08.2004 № 545/315/502/637 «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість» [20] (далі – Методика).

Іванченко Д. зазначає, що «для вдосконалення Методики для цілей середньострокового прогнозування варто перевірити її придатність для майбутнього прогнозу шляхом зіставлення фактичних та розрахункових (відповідно до Методики) величин надходжень ПДВ в найближчій ретроспективі» [19]. Для цього на основі підходу, який детально аналізується нижче та є переглянутим (доповненим) алгоритмом Методики, розраховано «прогнозні» величини надходжень ПДВ у 2017 -2022 рр. (табл. 5.1, рис. 5.2).

Таблиця 5.1

Перевірка адекватності підходу Методики до розрахунку прогнозних надходжень ПДВ

	2017	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**	**2023**
ПДВ (фактичні надходження до бюджету), млн. грн	313980,6	374508,2	378690,8	400600,1	53648,2	467001,3	522597,1
ПДВ («прогнозні» надходження до бюджету), млн. грн	307979,2	363498,7	425800,0	4436000	468500	648400,0	617400,0
Похибка, %	-1,95	-3,03	-11,06	-9,03	+14,5	-28,0	-15,35

Джерело: розраховано автором за даними [37]

Як видно з рис. 5.2, відмінність (похибка) між фактичними та розрахунковими показниками надходжень ПДВ для різних років складала від 1,95 % до 28 %.

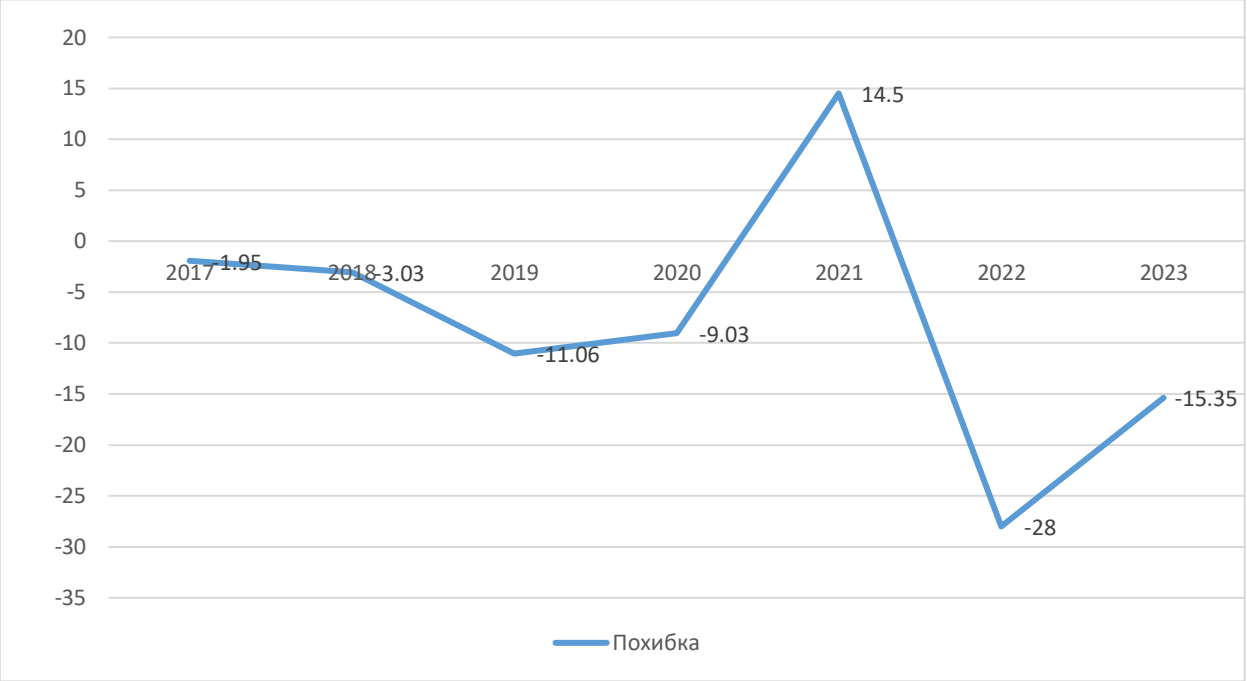


Рис. 5.2. Перевірка адекватності використовуваного підходу до розрахунку прогнозних надходжень ПДВ відповідно до чинної Методики (похибка), %

Джерело: розраховано автором

Похибка в межах 8 % є прийнятною в умовах багатофакторних моделей прогнозування для волатильної економіки. З огляду на результати здійсненої перевірки було прийнято рішення про доцільність більш глибокого аналізу Методики та взяття її за основу для вдосконалення та використання для прогнозування надходжень ПДВ в середньостроковій перспективі.

Проаналізуємо процес прогнозування ПДВ відповідно до чинної Методики та можливості її удосконалення.

Так, відповідно до чинної Методики, прогнозування ПДВ відбувається у шість етапів (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Етапи розрахунку прогнозних обсягів ПДВ [19]

Етапи	Номер та назва додатка Методики
I. Визначення прогнозу надходжень податку із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) на основі динаміки та змін кон'юнктури внутрішнього попиту:	
– за кінцевими споживчими витратами домашніх господарств (спрощений метод)	Додаток 2. «Прогнозування податку з урахуванням змін у кон'юнктурі попиту (спрощений метод)»
– за роздрібним товарообігом, обсягом реалізованих послуг населенню та валовим нагромадженням основного капіталу (деталізований метод)	Додаток 3. «Прогнозування податку з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням змін у кон'юнктурі споживчого попиту (деталізований метод)» Додаток 4. «Прогнозування податку з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням змін у кон'юнктурі інвестиційного попиту (деталізований метод)»
II. Визначення прогнозу надходжень податку з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) на основі динаміки та змін кон'юнктури валової доданої вартості за видами економічної діяльності	Додаток 5. «Прогнозування надходжень податку з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням змін у кон'юнктурі валової доданої вартості»
III. Визначення усередненого значення прогнозу надходжень податку з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) виходячи з результатів розрахунків, передбачених першим та другим етапами	Визначається за формулою
IV. Визначення прогнозу надходжень податку з увезених на територію України товарів на основі динаміки імпорту товарів	Додаток 6. «Прогнозування надходжень податку з увезених на територію України товарів»
V. Визначення прогнозу бюджетного відшкодування податку грошовими коштами на основі динаміки експорту товарів та послуг і динаміки промислового виробництва	Додаток 7.«Прогнозування обсягів бюджетного відшкодування податку грошовими коштами»
VI. Визначення сальдо надходжень податку до бюджету	Додаток 8. «Прогнозування надходжень податку до бюджету (спрощений метод)» та «Прогнозування надходжень податку до бюджету (деталізований метод)»

У процесі побудови економіко-математичної моделі виявлено деякі неточності та суперечності:

По-перше, на другому та третьому етапах розрахунків визначається номінальна ставка ПДВ, що становить 16,7 %, поряд з цим вже на п’ятому та сьомому етапах розрахунків ставка податку становить 20%.

По-друге, на восьмому етапі формула містить технічну помилку: замість показників С 7 і В 7 необхідно використовувати С 2 і В 2. З одного боку, це не є критичним, а з іншого – така технічна помилка може призвести до отримання викривлених результатів розрахунків прогнозних показників.

По-третє, необхідне уточнення показника ПДВ з продукції (товарів, робіт, послуг), виробленої в країні. Це зумовлено тим, що під час його розрахунку не враховується сума відшкодування з бюджету.

Також слід зауважити, що проблема використання чинної методики полягає й у використанні прогнозних показників соціально-економічного розвитку України [21, 22]. Крім цього, неузгодженими та розрізненими є фактичні показники за звітній період, які надаються податковими органами та службою статистики.

Денисенко І., зазначив, що в процесі аналізу Методики було визначено та систематизовано певні особливості та суперечності (рис. 5.3).

Зокрема, розрахунок прогнозних показників надходжень ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) здійснюється відповідно до декількох підходів – з урахуванням змін у кон’юнктурі споживчого та інвестиційного попиту, а також валової доданої вартості.

.

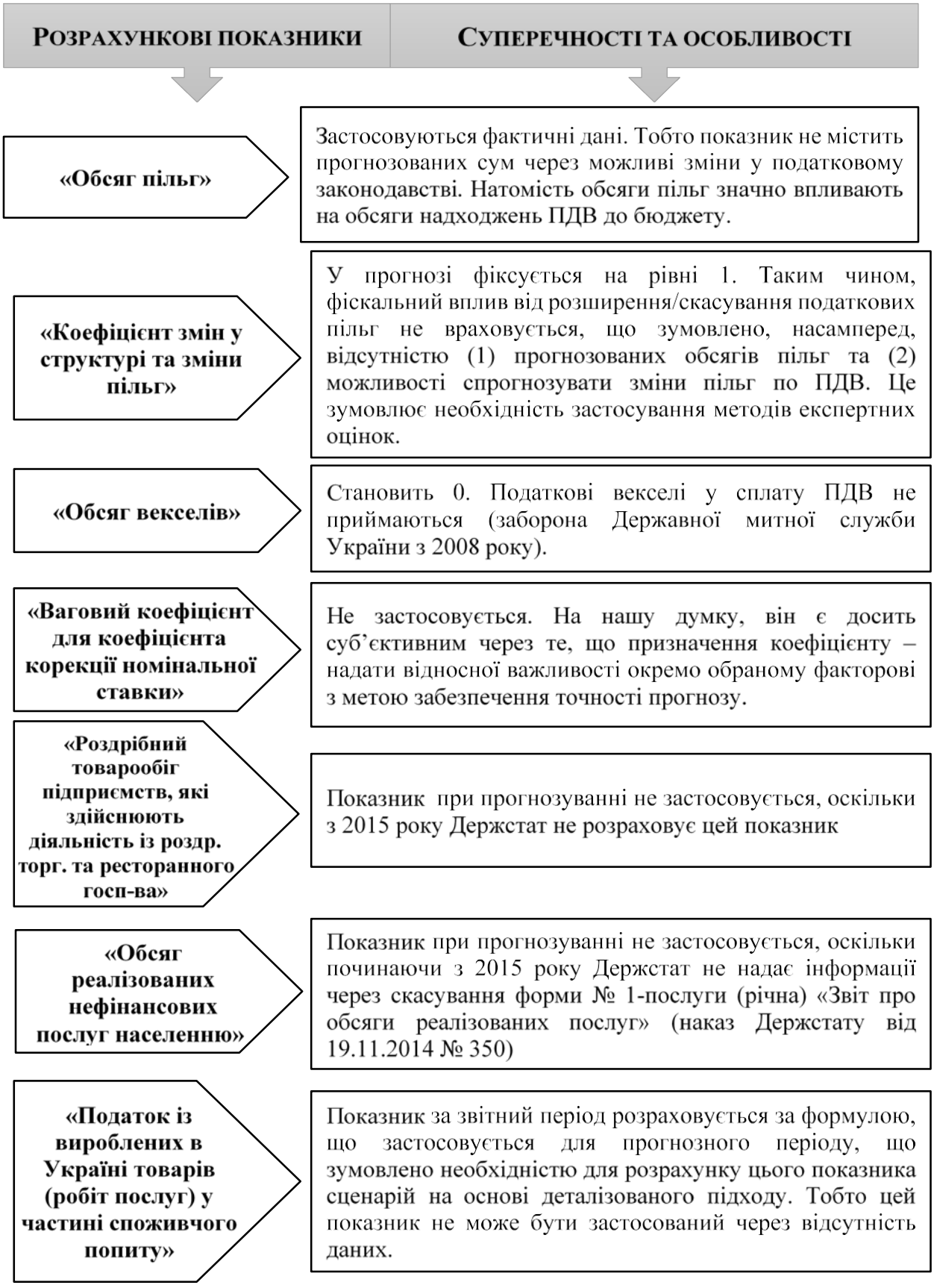


Рис. 5.3. Систематизація особливостей та суперечностей чинної Методики прогнозування надходжень ПДВ [19]

Прогнозні показники ПДВ із виробленої продукції в Україні з урахуванням змін у кон'юнктурі інвестиційного попиту визначаються згідно з деталізованим методом, що містить 23 показника. В результаті проведених розрахунків отримується показник № 22 «Податок із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) у частині нагромадження основного капіталу». Цей показник також використовується на інших етапах Методики та для розрахунку інших показників, що може призводити до неточностей. Зауважимо, що брак певних показників не виявляється можливим розрахувати ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) у частині нагромадження основного капіталу [19].

Одним з основних недоліків Методики є неврахування в повному обсязі сум відшкодування ПДВ з бюджету. Натомість це значно впливає на адекватність прогнозних розрахунків.

Загалом у практичній діяльності Міністерство фінансів України застосовує тільки спрощену модель прогнозування бюджетного відшкодування, яке пов'язано з відсутністю окремих даних для розрахунків, що зумовлює застосування аналогічного підходу до розрахунків і в кваліфікаційній роботі.

6.МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ СЕРЕДНЬОСТРОКОВОГО БЮДЖЕТНОГО ПЛАНУВАННЯ

Для України важливим є постійний моніторинг поступових змін, що відбуваються в податковій системі розвинених країн світу. Такий аналіз дозволяє адекватно та своєчасно реагувати на ризики та виклики соціально-економічного розвитку. Слід зазначити, що як позитивний, так і негативний зарубіжний досвід податкових реформ може бути корисним для пошуку ефективних податкових

інструментів для покращення вітчизняної макроекономічної ситуації, особливо для прогнозування та планування бюджетних надходжень від ПДВ.

ПДВ застосовується у понад 140 країнах світу. Водночас є країни, які не запроваджують ПДВ. Серед країн, які виступають проти ПДВ, найбільш відомі Сполучені Штати Америки. Цей податок не використовується на федеральному рівні, а на рівні штатів/громад ПДВ просто не коригується, оскільки це спотворює внутрішню торгівлю. ПДВ також не використовується в переважній більшості карликових країн, де майже нічого не виробляється, а також в країнах, багатих на природні ресурси, через наявність інших джерел доходів. В Європі, навпаки, ПДВ відіграє досить важливу роль у формуванні бюджету.

У країнах з розвиненою ринковою економікою ПДВ має досить високу податкову ефективність, яка в середньому по ЄС становить 7,4% ВВП, а в деяких країнах (Австрія, Данія, Фінляндія, Португалія) перевищує 8-9%. Коливання податкової ефективності ПДВ є відносно невеликими - 4,3 відсоткових пункти (від 5,4% ВВП в Італії до 9,7% ВВП у Данії), тоді як коливання стандартних ставок податку становлять 9 відсоткових пунктів (від 16% у Німеччині до 25% у Данії та Швеції).

З точки зору фіскальної важливості, ПДВ є другим за значенням джерелом надходжень до державного бюджету в більшості розвинених країн після податку на прибуток та внесків на соціальне страхування (соціальні податки). Частка ПДВ у загальних доходах бюджету (включаючи внески на соціальне страхування) в середньому по ЄС становить 18,2%.

ПДВ є досить стабільним джерелом надходжень. Його податкова ефективність в країнах ЄС зросла на один відсотковий пункт за 15 років (1985-2000) і лише на 0,4 відсоткових пункти за 10 років (1990-2000).

Податкова ефективність ПДВ у постсоціалістичних країнах суттєво не відрізняється від розвинутих країн. В середньому ця група країн має податкову ефективність на рівні 6,9% ВВП, що на 0,5 відсоткових пункти нижче, ніж у розвинутих країнах. Однак коливання частки податку на додану вартість у ВВП у постсоціалістичних країнах є значно більшими, ніж у розвинених країнах - 8,2

відсоткових пункти (від 1,9% ВВП у Румунії до 10,1% у Словенії), тоді як коливання стандартних ставок є меншими (від 18% у Румунії, Литві та Латвії до 25% в Угорщині, тобто на 7 відсоткових пунктів) [23-25].

Податкова ефективність ПДВ є найвищою в країнах Балтії, Білорусі, Болгарії, Словенії та Угорщині, а найнижчою - в Румунії, Таджикистані, Казахстані та Грузії. В останніх трьох країнах частка ПДВ у ВВП є найнижчою при ставці податку 20%, тоді як Словенія та країни Балтії забезпечують найвищу податкову ефективність при нижчих ставках 18% та 19%. Загалом, податкова ефективність ПДВ у постсоціалістичних країнах залежить не стільки від ставки податку, скільки від інших факторів, найважливішими з яких є: рівень податкових пільг, ефективність податкового адміністрування та інституційне середовище (наявність жорстких бюджетних обмежень, рівень ухилення від сплати податків, корупція у виконавчих органах тощо).

У наступних групах країн фіскальна ефективність ПДВ є нижчою, ніж у постсоціалістичних країнах: Північна Африка та Близький Схід (в середньому 5,7% ВВП), Америка (4,9% ВВП), малі острови (4,7% ВВП), Африка на південь від Сахари (3,9% ВВП) та Азія і Тихоокеанський регіон (3,3% ВВП). Ці групи країн також мають нижчі середні стандартні податкові ставки: 15,7%, 13,5%, 16,1%, 16,0% та 10,4% відповідно [26].

При найвищій податковій ефективності ПДВ у Данії, Португалія має найвищий коефіцієнт податкової ефективності (47,1%). Коефіцієнт є дещо нижчим у Німеччині, Австрії та Греції, що свідчить про те, що система ПДВ у цих країнах є більш ефективною. При найнижчій податковій ефективності ПДВ в Італії та Іспанії, Італія та Швеція мають найнижчий коефіцієнт податкової ефективності серед усіх розвинених країн. Частка ПДВ у ВВП в країнах ЄС у 2009-2015 роках показана в таблиці 6.1.

Таблиця 6.1.

Частка ПДВ у ВВП в країнах Європи (%) [26]

Країна	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Австрія	7,7	7,7	7,7	7,7	7,7	7,7	7,7
Бельгія	6,8	6,9	6,9	6,9	7,0	6,9	6,7
Данія	9,7	9,5	9,6	9,6	9,4	9,4	9,4
Греція	6,3	7,1	7,3	7,2	7,0	7,1	7,3
Іспанія	3,9	5,4	5,3	5,5	6,1	6,3	6,5
Італія	5,5	6,1	6,0	6,0	5,9	6,0	6,2
Ірландія	6,1	6,0	5,6	5,8	5,8	6,0	4,7
Німеччина	7,2	7,0	7,0	7,0	7,0	6,9	7,0
Нідерланди	6,5	6,8	6,5	6,5	6,5	6,4	6,6
Португалія	6,8	7,5	8,1	8,3	8,1	8,5	8,6
Франція	6,7	6,8	6,8	6,8	6,8	6,9	6,9
Фінляндія	8,4	8,3	8,8	9,0	9,3	9,2	9,1
Швеція	9,1	9,2	9,0	8,9	9,0	9,0	9,1
Великобританія	5,3	6,1	6,8	6,8	6,8	6,8	6,9
В середньому по ЄС-28	6,4	6,8	6,9	6,9	6,9	7,0	7,0

Враховуючи фіскальну важливість ПДВ, необхідно прогнозувати податкові надходження. Прогнозування податкових надходжень є частиною бюджетного прогнозування та планування.

Бюджетне прогнозування та середньострокове планування податкових надходжень є добре розвиненими та законодавчо закріпленими в ЄС. Реформування бюджетного процесу в країнах ЄС у сфері бюджетного прогнозування та планування розпочалося наприкінці 1980-х років.

Аналіз досвіду реалізації середньострокової фіскальної політики за кордоном дозволяє виділити п'ять ключових умов: По-перше, наявність чітко визначеної та зрозумілої стратегії (урядової програми) соціально-економічного розвитку держави; по-друге, достатній інституційний розвиток та наявність чітко визначених процедур середньострокового прогнозування та планування; по-третє, чіткі обмежувальні фіскальні правила, особливо щодо державного боргу; по-четверте, чіткий та зрозумілий механізм запровадження фіскальних лімітів; по-п'яте, взаємозалежність та взаємопов'язаність державних фінансів країн-членів ЄС, а також країн-членів ЄС та їх державних фінансів.

Аналіз досвіду зарубіжних країн показує, що в розвинених країнах середньострокове фіскальне планування та прогнозування формується

еволюційним шляхом, тоді як країни, що розвиваються, запроваджують таке прогнозування та планування, використовуючи методологію, розроблену міжнародними організаціями (Україна є однією з таких країн) [27].

Що стосується планування ПДВ за кордоном, то воно передбачає адаптивний процес регуляторного механізму фіскальної політики, який включає формування, коригування, моніторинг та контроль виконання планових показників. Зокрема, процес прогнозування повинен враховувати тенденції економічного розвитку країни та кон'юнктуру світового ринку.

З метою підвищення ефективності прогнозів бюджетних надходжень, особливо податкових, країни ЄС приділяють значну увагу вдосконаленню методології прогнозування. Варто зазначити, що з кінця 1990-х років для забезпечення ефективності фіскального нагляду було запроваджено обов'язкове прогнозування фіскальної політики (на 3-річний період) (Пакт про стабільність і зростання) [28]). Сьогодні цей процес розвивається, і все більше країн запроваджують середньострокові фіскальні прогнози, а в деяких країнах навіть довгострокові.

Ключовим для розвитку середньострокового прогнозування в ЄС стало усвідомлення того, що бюджетний процес виходить за рамки простого річного бюджету. Натомість середньострокові бюджетні прогнози мають готуватися як системні комплексні документи, що враховують фіскальні показники, макроекономічні індикатори, оцінку соціально-політичних ризиків, цілі монетарної політики тощо. Такий прогноз має охоплювати попередній рік, поточний рік та 3 роки вперед [29].

На початку 2000-х років експерти МВФ визначили середньострокове бюджетне прогнозування та планування як основу бюджетного процесу в будь-якій країні. Середньострокові бюджетні прогнози чітко визначають вартісні показники реалізації поточної фіскальної політики.

У більшості розвинених країн середньостроковий бюджетний план затверджується на законодавчому рівні. Певні корективи можуть вноситися під час ухвалення річного бюджету. Таке перспективне планування забезпечує

реалізацію окремих напрямів фіскальної політики та загальноекономічний розвиток країни [27].

Справедливо зазначити, що в більшості країн світу (близько 2/3 країн, особливо слаборозвинених) прогнози є досить короткими - 1 рік. Близько 1/3 країн роблять середньострокові (3 роки) прогнози. На погляд деяких науковців , це пов'язано зі значною турбулентністю у світовій економіці та невизначеністю щодо розвитку, зокрема, ми бачимо тотальну неготовність урядів до масштабної пандемії, яка сталася на початку 2020 року.

Розглянемо методологію фіскального прогнозування та середньострокового планування в європейських країнах. В контексті нашої роботи цікавим є досвід Чехії, Великої Британії та Португалії.

У Чеській Республіці середньостроковий бюджетний прогноз є частиною загального макроекономічного прогнозу країни. Міністерство фінансів Чеської Республіки використовує просту DSGE модель (динамічну стохастичну модель загальної рівноваги) чеської економіки, яку зазвичай називають HUBERT. Прогнозування доходів бюджету в моделі HUBERT DSGE здійснюється в блоці моделі, що описує державний сектор. Державний сектор проводить монетарну та фіскальну політику. Перша складається з простого правила монетарної політики, коли зміни в розриві та інфляції передаються на короткострокову процентну ставку. Фіскальна політика включає податкові надходження з боку доходів та державне споживання і видатки на соціальний захист з боку видатків [27].

Доходи бюджету Чеської Республіки (GR_t) у моделі HUBERT складаються з податкових надходжень. В економіці виділяються такі податки, що сплачуються домогосподарствами: податки на споживання (ставка R_t^c), податки на трудові доходи (ставка R_t^w) та податки на корпоративні доходи (ставка R_t^k).

$$GR_t = r_t^c(P_t^c C_t + G_t) + r_t^w W_t L_t + r_t^k(R_t^k K_t + Q_t), \quad (6.1)$$

де – ціна споживчих благ;

C_t – сукупне споживання в економіці;

G_t – сукупне споживання уряду;

W_t – заробітна плата;

R – орендна ставка капіталу;

R_t^k А – попит фірм на робочу силу;

Q_t – сукупний прибуток;

K_t – капітальні послуги, затребувані фірмами.

У моделі HUBERT DSGE державні доходи формуються за рахунок податків на заробітну плату, податків на споживання та корпоративних податків.

Розробка прогнозної моделі дозволяє чеським урядовцям забезпечити не лише ефективність та послідовність фіскальної політики, але й передбачуваність перспектив економічного розвитку в цілому.

У Великій Британії традиційно застосовується комплексний і системний підхід до вирішення проблеми середньострокового прогнозування та планування в системі державних фінансів.

Бюджетне прогнозування здійснюється безпосередньо Управлінням з бюджетної відповідальності Великобританії, яке виконує низку функцій [30]:

- розробка 5-го прогнозу розвитку економіки Великої Британії в цілому та системи державних фінансів зокрема. Прогноз переглядається та оновлюється двічі на рік і містить оголошені урядом прогнози доходів та видатків державного бюджету;

- департамент забезпечує використання розроблених прогнозів, що, зокрема, спрямоване на оцінку ефективності діяльності уряду в досягненні середньострокових цілей фіскальної політики;

- проводиться детальний аналіз видатків Казначейства, пов'язаних з реалізацією фіскальної політики;

- аналіз ризиків, які можуть вплинути на довгострокову стійкість державних фінансів Великої Британії.

Порівняно з іншими країнами, Велика Британія приділяє велику увагу прогнозуванню ПДВ. По-перше, методи прогнозування ПДВ у Великій Британії

базуються на методологічних підходах до визначення податкових зобов'язань та ПДВ-розриву. Розрив ПДВ - це різниця між фактичними податковими надходженнями та загальною сумою ПДВ, яка потенційно могла б бути сплачена до бюджету, якби всі платники податків повністю виконали свої податкові зобов'язання. Дефіцит ПДВ зазвичай спричинений ухиленням від сплати податку та/або помилками в процесі збору та адміністрування податку. Аналіз потенційного дефіциту ПДВ здійснюється на основі детальної інформації про загальні видатки за секторами економіки. Прогнози потенційного збільшення податкових зобов'язань готуються окремо для кожного сектору економіки.

Найважливішим фактором при розробці прогнозів ПДВ є також сума податку за стандартною ставкою. Оцінки здійснюються з використанням прогнозів зміни співвідношення споживчих витрат на товари тривалого користування та товари короткострокового користування. Прогноз може бути переглянутий у разі відповідних змін в економічній ситуації, що впливають на сукупний попит та пропозицію [30].

Середньостроковий прогноз ПДВ базується на таких макроекономічних показниках :

- обсяг номінальних витрат домогосподарств у секторі споживання використовується для прогнозування зростання потенційних податкових зобов'язань

- обсяг витрат на товари тривалого користування використовується для визначення зміни частки витрат, що оподатковуються за стандартною ставкою ПДВ

- номінальний ВВП використовується для прогнозування зростання потенційних податкових зобов'язань у секторах, звільнених від оподаткування;

- обсяг інвестицій в основний капітал домогосподарств використовується для прогнозування зростання потенційних податкових зобов'язань у житловому секторі;

- державні закупівлі використовуються для прогнозування зростання потенційних податкових зобов'язань з урахуванням поточних витрат

центрального уряду Великобританії;

- інвестиції центрального уряду використовуються для прогнозування зростання потенційних податкових зобов'язань з урахуванням капітальних інвестицій центрального уряду Великобританії.

Наприклад, можна відзначити, що уряд Великобританії забезпечує передбачуваність та ефективність реалізації фіскальної політики шляхом застосування системного та комплексного підходу до розробки середньострокових прогнозів [30].

Португалія також приділяє значну увагу розробці прогнозів бюджетних надходжень від непрямих податків. Прогноз надходжень від ПДВ базується на множенні ставки податку (T) на номінальне споживання домогосподарств. Однак, оскільки методологія не враховує державні видатки (переважно інвестиції) та доходи від проміжного споживання державного та приватного секторів економіки, ця залежність не дає однозначного прогнозу майбутніх надходжень від ПДВ [31].

Португалія має квартальну модель прогнозування бюджетних надходжень від податкових надходжень.

Відповідно до даної методики, ПДВ розглядається як ендогенна змінна $I(vat)_t$, що змінюється і складає середнє значення податкових надходжень за рахунок споживання у поточному кварталі ($t_t C_t^*$) і споживання в попередньому кварталі ($t_{t-1} C_{t-1}^*$) [32].

$$I(vat)_t = \frac{1}{2t_t C_t^*} + \frac{1}{2t_{t-1} C_{t-1}^*} \ . \qquad (6.2)$$

Результати прогнозування можуть коригуватися відповідно до диференціації ставок ПДВ для кожної групи споживачів. Потенційна середня ставка ПДВ для кожної групи споживачів в сукупності загального споживання (*J) у* період t(to_t^j) обчислюється відповідно до ставки ПДВ (i) у час t(ω_t^j) та ваги відповідної групи споживачів (*j*), що підлягає оподаткуванню

($\alpha^{i,j}$).

$$to_t^j = \sum to_t^j \alpha^{i,j} \tag{6.3}$$

i = 1,2,3,4 (порядок ставок ПДВ).

$$\sum_i \alpha^{i,j} = 1, \gamma_j. \tag{6.4}$$

Теоретично змодельований рівень податкового навантаження на споживання ($t_0{}_t^j$) відображає законодавчо встановлене навантаження, яке згодом коригуються із метою досягнути реального навантаження для кожного компонента споживання. Подібні міркування можуть набувати такого вигляду [32]:

$$t_j^i = \frac{t_0{}_t^j}{t_0{}_t^j} \sum_i t_0{}_t^i \alpha^{i,j}. \tag{6.5}$$

З огляду на те, що рівень споживання не рівний між секторами, застосування даної моделі через зміни ставки ПДВ може бути дещо ускладненим. Припускається, що співвідношення фактичного і потенційного рівнів оподаткування залишиться незмінним.

Номінальні витрати можуть бути подані, як добуток обсягу (Q) та ціни (P) спожитих товарів та послуг, припускаючи, що різниця між витратами з урахуванням і без урахування ПДВ описується за допомогою дефлятора [32]:

$$C_t^{*j} = Q_t^j P_t^{*j} = Q_t^j \frac{P_t^j}{(1 + t_t^j)}. \tag{6.6}$$

Припускається, що структура споживання містить чотири групи витрат – транспорт, товари довгострокового користування, продукти харчування, товари та послуги нетривалого користування, тоді індикатор надходжень ПДВ може бути виражений так [32]:

$$I(vat)_t = \frac{1}{2} \sum_{j=1}^{4} t_t^j Q_t^j P_t^{*j} + \frac{1}{2} \sum_{j=1}^{4} t_{t-1}^j Q_{t-1}^j P_{t-1}^{*j}. \tag{6.7}$$

Дане рівняння можна розділити на дві складові – прогноз споживання на основі величини податкових ставок і обсягу споживання $Iqt(vat)_t$ та ціни $Iq(vat)_t$.

Індикатор надходжень від ПДВ на основі обсягу споживання і ставок податку розраховується із застосуванням різних ставок ПДВ до різних категорій споживання, що виражені в постійних цінах [32]:

$$I_{qt}(vat)_t = \frac{1}{2}\sum_{j=1}^{4} t_t^j Q_t^j + \frac{1}{2}\sum_{j=1}^{4} t_{t-1}^j Q_{t-1}^j . \quad (6.8)$$

Зокрема, показник $Iqt(vat)_t$ показує вплив зміни ставок ПДВ на споживання. Розрахунок показника $Iq(vat)_t$ буде мати такий вигляд [48]:

$$I_q(vat)_t = \frac{1}{2}\sum_{j=1}^{4} Q_{t-1}^j + \frac{1}{2}\sum_{j=1}^{4} Q_{t-1}^j . \quad (6.9)$$

Вищенаведена формула забезпечує можливість здійснення оцінки впливу ставок ПДВ, а також співвідноситься з середньозваженою різних ставок оподаткування, чия вага відображає частку кожного компонента в загальному обсягу споживання:

$$I_t(vat)_t = \frac{I_{qt}(vat)_t}{I_q(vat)_t} = \sum_{j=1}^{4} t_t^j \left(\frac{Q_t^j}{\sum_{j=1}^{4} Q_t^j + Q_{t-1}^j}\right) + \sum_{j=1}^{4} t_{t-1}^j \left(\frac{Q_{t-1}^j}{\sum_{j=1}^{4} Q_t^j + Q_{t-1}^j}\right). \quad (6.10)$$

Показник, що демонструє обсяги справляння ПДВ на основі ціни, визначається, як співвідношення між номінальним обсягом і ставкою податку. Зазначене доводить, що прогноз цін являє собою середньозважену ціну різних складових споживання [32]:

$$I_p(vat)_t = \frac{I(vat)_t}{I_{qt}(vat)_t} = \sum_{j=1}^{4}\left(\frac{t_t^j Q_t^j}{\sum_{j=1}^{4} t_t^j Q_t^j + \sum_{j=1}^{4} t_{t-1}^j Q_{t-1}^j}\right) + \sum_{j=1}^{4} t_{t-1}^j \left(\frac{t_{t-1}^j Q_{t-1}^j}{\sum_{j=1}^{4} t_t^j Q_t^j + \sum_{j=1}^{4} t_{t-1}^j Q_{t-1}^j}\right) p_{t-1}^{*j}. \quad (6.11)$$

Проте, необхідно зауважити, що прогнозні показники надходжень можуть виявитися меншими в порівнянні із фактичними обсягами зібраного податку. Така похибка може пояснюватися декількома причинами: показник не враховує весь рівень приватного споживання, що підлягає оподаткуванню ПДВ; сезонність податкових платежів.

Із урахування можливих похибок модель довгострокового прогнозування надходжень податку має наступний вигляд [32]:

$$VAT^* - 0{,}462 + 1{,}000I(vat) + 0{,}05381 - 0{,}09582 - 0{,}118De2009q^2, \quad (6.12)$$

де Si (i = 1,2,3) – сезонний чинник;

Ds2009q2 – фіктивна змінна.

Прогнозні показники надходжень ПДВ на короткостроковий період розраховуються наступним чином:

$$\Delta^4 VAT = -0{,}010 + 1{,}527\Delta^4 Iq(vat) + 1{,}000\Delta^4 Ip(vat) + 1{,}000\Delta^4 It(vat) \quad (6.13)$$

Португальські аналітики бачать фундаментальну різницю між функціями короткострокового та довгострокового прогнозування. У довгостроковому прогнозуванні змінна I(барель) з'являється в рівнянні з одиничною

еластичністю. Вважається, що еластичність є меншою за нуль. Оскільки товари з вищою еластичністю за доходом, як правило, оподатковуються за вищими ставками, еластичність буде більшою за одиницю. Тому цю змінну було введено з одиничною еластичністю [32].

Підсумовуючи, ми бачимо, що в ЄС для прогнозування податкових надходжень переважно використовують методи моделювання. Найважливішим фактором у прогнозуванні надходжень від ПДВ є частка видатків, що оподатковуються за стандартною ставкою ПДВ, яка виводиться з відповідних даних про видатки. По-перше, прогноз надходжень від ПДВ ґрунтується на визначенні суми податку до сплати та розриву в надходженнях від ПДВ. Також необхідно враховувати разові фактори, включаючи результати судових рішень на користь платників податків.

7. УДОСКОНАЛЕННЯ РИЗИК ОРІЄНТОВАНОГО ПІДХОДУ ПРИ ПРОГНОЗУВАННІ ПДВ

Механізм середньострокового прогнозування ПДВ має ґрунтуватися на ризик орієнтованому підході і складатися з трьох етапів (рис. 7.1).



Рис. 7.1. Етапи середньострокового прогнозування ПДВ []

Ефективність середньострокового прогнозування ПДВ має бути підвищена шляхом забезпечення прозорості процесу справляння та адміністрування ПДВ та зменшення впливу людського фактору за рахунок підвищення якості інформаційного та технічного забезпечення із застосуванням системного та ризик-орієнтованого підходів. У свою чергу, якісні прогнози ПДВ стануть

основою для середньострокового бюджетного планування.

Методологія прогнозування ПДВ також має враховувати зобов'язання України в рамках Угоди про асоціацію, зокрема запровадження ефективної системи середньострокового бюджетного планування, яка вже закріплена на законодавчому рівні, як у більшості країн ЄС [33].

Країни-члени зазвичай використовують модель "наступний рік + два наступні роки". Поточний рік є фінансовим роком, тобто бюджет і прогноз готуються на цей рік. Система фіскальних правил та обмежень також є обов'язковою частиною середньострокового планування.

Рекомендації Європейської Комісії щодо розробки фіскальних правил для підвищення їх ефективності є наступними: 1) фіскальне правило має бути законодавчо затвердженим і обов'язковим до виконання; 2) багаторічний характер; 3) ефективна система обліку; 4) гарантії та санкції; 5) винятки, коли від фіскальних правил можна відхилятися [59]. Бюджетні правила в країнах-членах ЄС деталізуються з урахуванням особливостей функціонування та структури бюджетної системи, а також ситуації та потреб національної економіки.

ЄС визначив ключові елементи, які мають бути впроваджені в систему середньострокового планування (рис. 7.2) [23].

Покриття середньостроковим планом усіх державних видатків або мінімум видатків центральної влади та сектору соціального забезпечення. Строк планування має становити 3-4 роки, враховуючи поточний рік.

Обмеження видатків. Практика показує, що найефективнішими є середньострокові плани, які встановлюють ліміти видатків. Вони мають бути обмежені як на загальному рівні, так і на рівні розпорядників коштів нижчого рівня.

Адекватне прогнозування доходів. Надходження до бюджетів різних рівнів мають прогнозуватися відповідно до економічної ситуації. Ступінь деталізації прогнозу надходжень повинен відповідати ступеню деталізації видатків.

Аналіз відхилень. Усі відхилення від плану мають ретельно вивчатися та пояснюватися. Слід вивчити як причини похибок у прогнозі, так і поведінку учасників бюджетного процесу, що призвела до виникнення відхилень.

Складання декількох сценаріїв макроекономічної ситуації. Прогноз макроекономічних показників повинен передбачати декілька сценаріїв, щоб забезпечити можливість застосовувати різні інструменти фіскального регулювання, якщо ситуація розвиватиметься в рамках певного сценарію.

Законодавча прив'язка середньострокового планування до бюджету. Чинне законодавство щодо бюджетного процесу повинно містити офіційно затверджений механізм взаємодії із середньостроковими прогнозами, щоб середньострокове планування справляло реальний вплив на бюджетний процес.

Ефективний моніторинг та механізми коригування. Макроекономічна ситуація має ретельно контролюватися. У разі виникнення відхилень від плану слід заздалегідь передбачати програму дій, які становитимуть реакцію на ці відхилення.

Рис. 7.2. Підходи до побудови системи середньострокового планування в країнах ЄС [19]

З рисунку видно, що система бюджетного планування та прогнозування в країнах ЄС побудована на основі врахування певних ризиків (відхилень) дефіциту ПДВ.

Ми вважаємо, що і в Україні доцільно якнайшвидше розпочати розробку ризик-орієнтованої системи середньострокового прогнозування ПДВ. Така система, в першу чергу, мінімізує ризики недонадходжень до бюджету. Ризик-орієнтована система має базуватися на наступному: вжиття заходів для забезпечення адекватних надходжень ПДВ; постійний фінансовий моніторинг та запровадження ефективних інструментів боротьби з ухиленням від сплати податку; покращення адміністрування ПДВ тощо.

8.ШЛЯХИ ТРАНСФОРМАЦІЇ МЕХАНІЗМУ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СЕРЕДНЬОСТРОКОВОГО БЮДЖЕТНОГО ПЛАНУВАННЯ

Згідно з авторським підходом, прогнозування середньострокового ПДВ є першою частиною загального процесу середньострокового планування. Після отримання прогнозу (можливо, за різними сценаріями) менеджери, враховуючи свій досвід, повинні сформулювати середньостроковий план на основі всієї інформації. Цей план надходжень ПДВ має бути обов'язковим для виконання державними фінансовими службами, і на його основі формуються загальні доходи бюджету.

Для забезпечення надійності та адекватності розроблених прогнозів і планів необхідно забезпечити стійкість системи ПДВ та вдосконалити механізми адміністрування податку. Адміністрування ПДВ, як комплекс організаційних заходів, має забезпечити передбачуваність та прозорість податкової системи ПДВ, що в кінцевому підсумку забезпечить достовірність прогнозних показників.

Європейська інтеграція України та приведення вітчизняного бюджетного законодавства у відповідність до стандартів європейського законодавства зумовили активні зусилля українського уряду щодо розвитку середньострокового бюджетного планування. Імплементація європейських директив також визначила напрямок трансформації системи ПДВ, особливо вдосконалення механізму адміністрування. Як і в країнах ЄС, метою вдосконалення системи ПДВ є забезпечення її фіскальної ефективності, тобто стабільного фінансування доходів державного бюджету за рахунок надходжень від ПДВ.

Разом із зобов'язаннями, взятими в процесі євроінтеграції, щодо подальшого розвитку та гармонізації функціонування ПДВ та підвищення його податкової ефективності, в Україні піднімається питання про зниження ставок податку. А іноді лунають голоси про повне скасування ПДВ, про що йшлося в попередніх розділах цієї дипломної роботи. Однак ми зосередимося на питанні зниження ставок ПДВ, яке може вплинути лише на надійність та адекватність середньострокового податкового планування.

З точки зору економічної теорії, зниження ставок податку на споживання може забезпечити: загальне зниження рівня цін; збільшення обігових коштів у підприємств-платників ПДВ; підвищення конкурентоспроможності товарів, робіт та послуг за рахунок зниження цін. Однак слід зазначити, що зниження ставок ПДВ не обов'язково призведе до такого ефекту, зважаючи на низку інших проблем, з якими стикається український бізнес. Варто зазначити, що, за нашими спостереженнями, зниження ставок податку на споживання жодного разу не призвело до зниження рівня цін на окремі групи товарів, що підлягають оподаткуванню. Це свідчить про те, що зниження ставок податку на споживання не має бажаного макроекономічного ефекту і може призвести до зниження податкових надходжень у середньостроковій перспективі [19].

Теоретично, фірми можуть отримати додаткові прибутки від нижчих ставок податку, але лише за умови, що структура собівартості товарів залишається незмінною. Якщо будь-який із структурних елементів собівартості збільшиться, то позитивного макроекономічного ефекту в короткостроковій та середньостроковій перспективі не буде.

Варто зазначити, що макроекономічний вплив (позитивний чи негативний) зниження ставок ПДВ залежить від низки факторів (рис. 8.1).

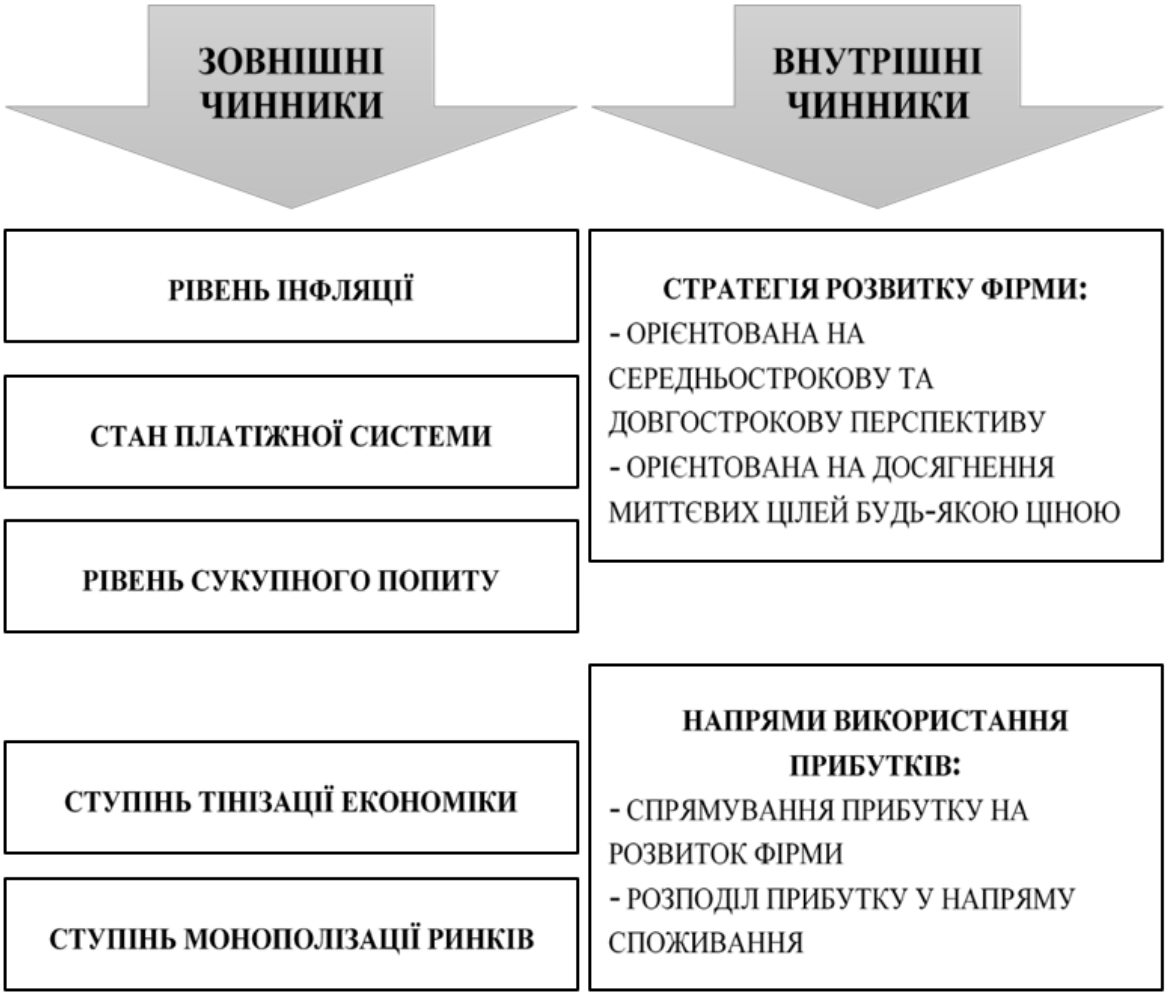


Рис. 8.1. Чинники впливу на наслідки зниження ставок ПДВ у середньостроковій перспективі [19]

Таким чином, макроекономічний вплив зниження ставки ПДВ залежить від багатьох факторів. В умовах хронічного дефіциту бюджету та необхідності забезпечення передбачуваності податкових надходжень (розробка системи середньострокового планування та прогнозування) зниження ставок ПДВ, на нашу думку, є недоцільним.

У контексті підвищення ефективності та достовірності прогнозів і планових показників надходжень ПДВ аналітики зазначають, що планування ПДВ має відповідати таким умовам

- Забезпечення достовірності макроекономічних показників прогнозування та планування;

- Удосконалення методології прогнозування та планування ПДВ, що є

важливим кроком до розробки методології середньострокового планування та прогнозування податкових надходжень в цілому;

- підвищення ефективності адміністрування ПДВ, забезпечення достовірності прогнозних та планових показників з метою прогнозування зміни кількості зареєстрованих платників податку;

- забезпечення своєчасності подання податкових декларацій платниками ПДВ, а також достовірності та повноти відображення податку у деклараціях

- забезпечення своєчасної перевірки відшкодованих сум

- підвищення ефективності контролю за повнотою та своєчасністю сплати ПДВ, включаючи застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства

- своєчасне зарахування та перерахування ПДВ до бюджету;

- інші питання, що безпосередньо впливають на достовірність нарахованих сум податку та своєчасність сплати ПДВ до бюджету [8].

Крім врахування низки макроекономічних чинників та податкового законодавства, доцільно звернути увагу на ефективність оподаткування, що насамперед означає встановлення такого рівня ставки ПДВ, який би забезпечував належні обсяги податкових надходжень до бюджету та значно перевищував витрати на адміністрування.

На нашу думку, на шляху трансформації механізму справляння ПДВ в рамках середньострокового бюджетного планування державним інституціям слід вжити заходів щодо посилення контролю за справлянням податку, запобігання ухиленню від сплати податку та забезпечення підвищення податкової ефективності ПДВ.

Для підвищення податкової ефективності ПДВ та надійності середньострокового планування важливим є вдосконалення механізму контролю за справлянням податку (рис. 8.2).

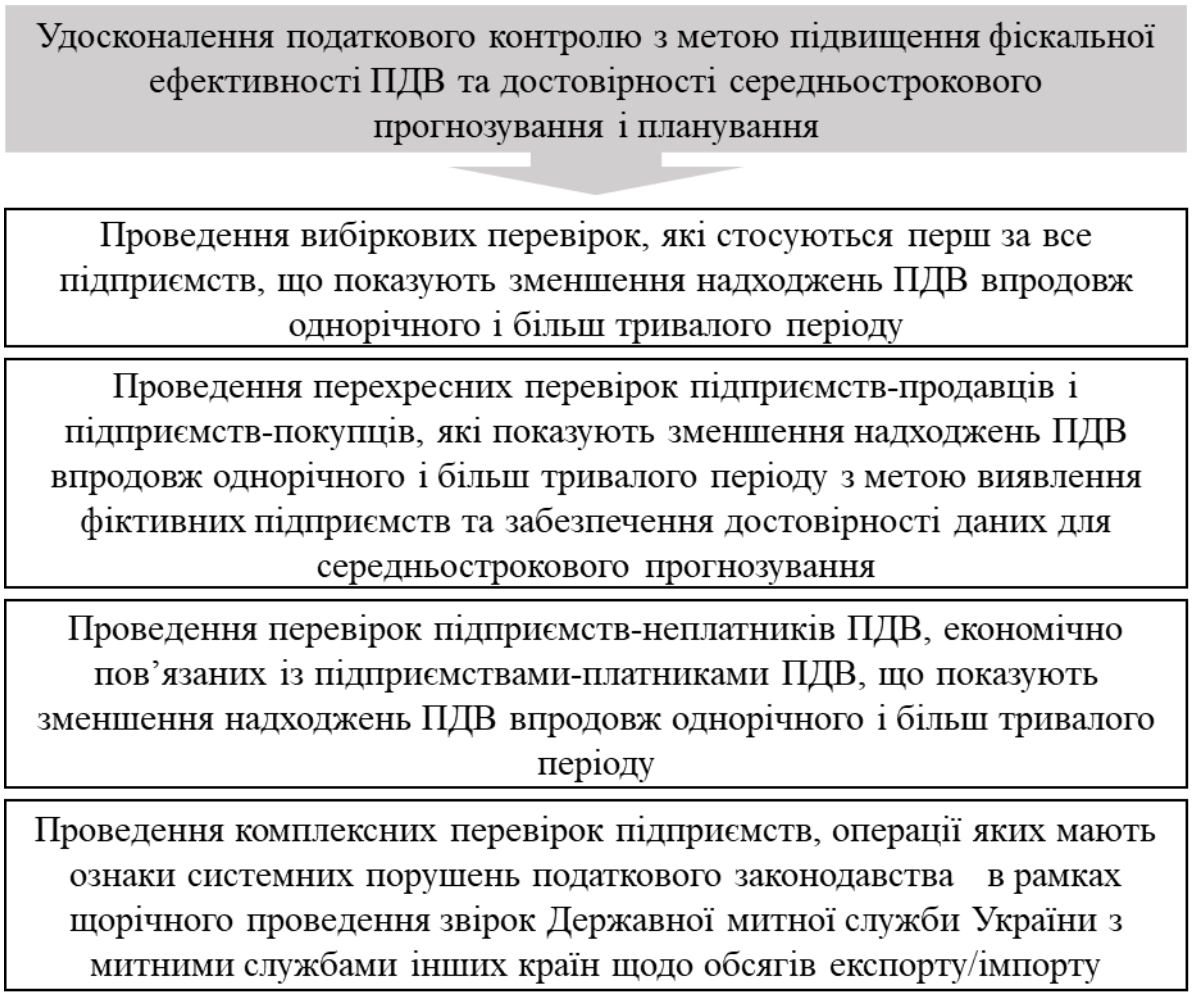


Рис. 8. 2.Заходи удосконалення податкового контролю щодо справляння ПДВ в контексті забезпечення середньострокового прогнозування та планування [19]

При плануванні надходжень ПДВ, окрім кроків, наведених на рис. 8.2, необхідно також здійснювати особливий контроль за операціями між суб'єктами господарювання - платниками ПДВ та суб'єктами, звільненими від сплати ПДВ, між імпортерами та експортерами, між пов'язаними суб'єктами господарювання тощо. Особливо в розрізі окремих видів економічної діяльності та сум, заявлених до відшкодування.

Для того, щоб забезпечити збільшення надходжень ПДВ до державного бюджету, необхідно також вжити додаткових заходів для легалізації доходів підприємств. Загальновідомо, що українська економіка

являє собою суцільну систему легальних, напівлегальних (сірих) та тіньових схем, які часто використовуються компаніями паралельно. Дослідження показують, що легалізація бізнесу - це тривалий процес, який відбувається поступово і вимагає ефективних домовленостей між учасниками ринку. Успішна легалізація доходів вимагає скоординованих дій національних і місцевих органів влади та податкових органів. Необхідно досягти домовленостей між місцевими органами влади щодо впровадження превентивних заходів проти ухилення від сплати податків, а також ефективного моніторингу та суворих санкцій з боку державних органів для забезпечення дотримання цих домовленостей.

Аналітики відзначають, що в процесі справляння ПДВ спостерігається значна мінімізація податків шляхом використання різних шахрайських схем (рис. 8.3) [].

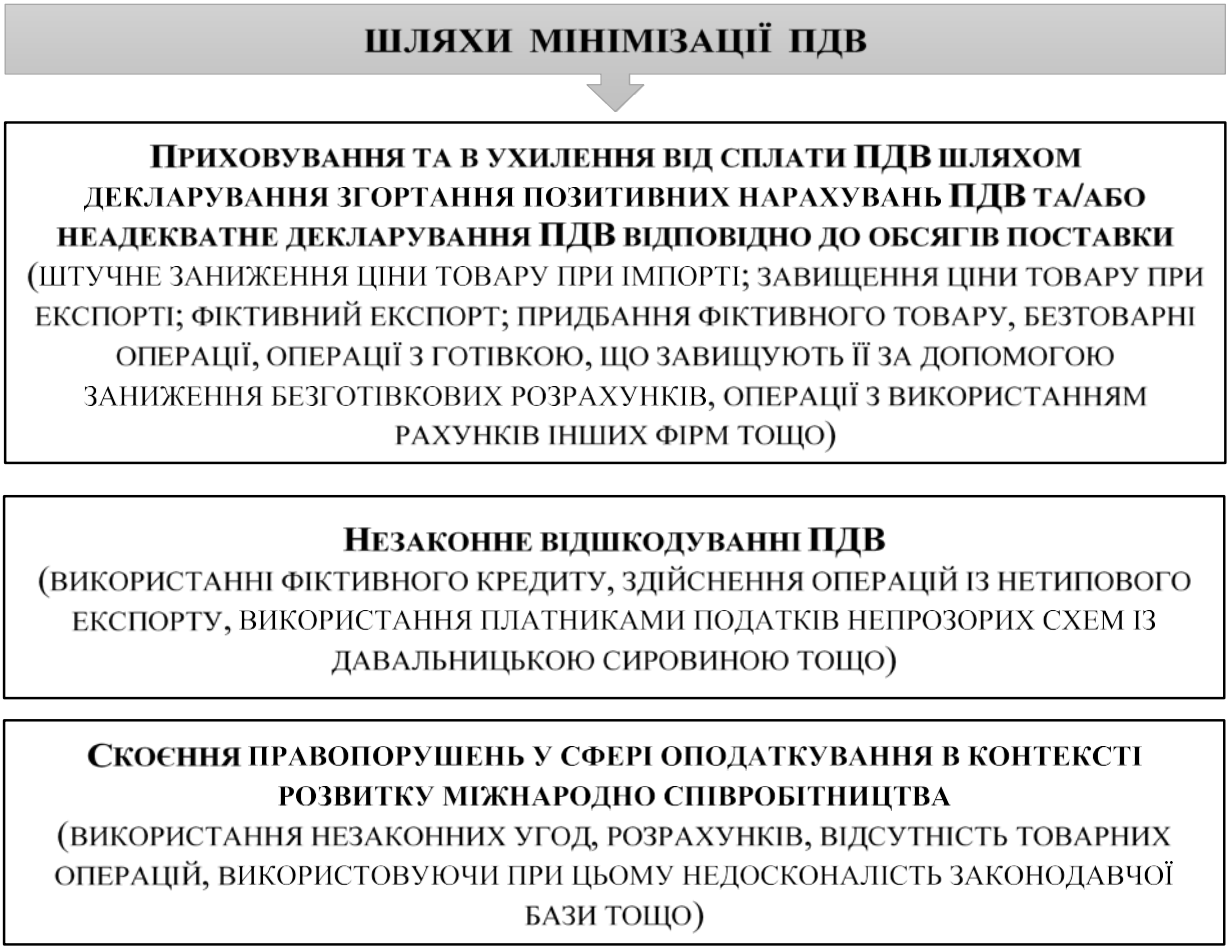


Рис. 8.3. Шляхи мінімізації ПДВ [19]

ПДВ - один з найпроблемніших податків для адміністрування. З роками недобросовісні платники податків розробили численні схеми ухилення від сплати податку. При цьому ризики для адміністрування ПДВ можуть виникати як через неповну сплату первинного податку (при продажу товарів, робіт, послуг), так і через завищення податкового кредиту.

Дослідники зазначають, що однією з найпоширеніших схем мінімізації ПДВ або ухилення від сплати податку є штучне формування податкового кредиту через фіктивні компанії. Ці шахрайські схеми активно застосовуються і в інших країнах і отримали назву "шахрайство зі зниклим трейдером" [121].

Слід зазначити, що існування шахрайських схем мінімізації та ухилення від сплати ПДВ унеможливлює розрахунок достовірних показників середньострокового планування та прогнозування. Це, в свою чергу, ускладнює середньострокове бюджетне прогнозування та планування в цілому.

З огляду на існування подібних схем мінімізації та ухилення від сплати ПДВ в ЄС, доцільно проаналізувати заходи боротьби з шахрайськими схемами як на наднаціональному рівні, так і на національному рівні країн-членів ЄС. Для України одним із пріоритетів покращення функціонування ПДВ є підвищення ефективності його адміністрування та гармонізація з податковою системою ЄС, як це передбачено Угодою про асоціацію. Зокрема, в ЄС діє механізм зворотного нарахування ПДВ, який дозволяє уникнути шахрайської схеми «зникнення продавця» [34].

У контексті розробки системи середньострокового бюджетного планування та прогнозування в цілому та ПДВ зокрема, варто звернути увагу на нормативні документи, до яких необхідно адаптувати українське законодавство: Директива 2006/112/ЄС від 28.11.2006; Директива 2007/74/ЄС від 20.12.2007; Директива 86/560/ЄЕС від 17.11.1986; Резолюція Європейської Комісії «Про адміністративне співробітництво у сфері податку на додану вартість».

Європейської Комісії про адміністративне співробітництво у сфері справляння податку на додану вартість (№ 1798/2003) [35]. Ці нормативно-правові акти забезпечують прозорість та ефективність європейської податкової системи.

На основі аналізу функціонування ПДВ в Україні в контексті розробки середньострокових прогнозів та планування податкових надходжень до бюджету автору вдалося розробити певні пропозиції. Зокрема, для забезпечення фіскальної ефективності ПДВ та уникнення ризиків, що впливають на надходження ПДВ у середньостроковій перспективі через зменшення ухилення від сплати податку та фіктивного формування податкового кредиту, можна запропонувати запровадити систему зовнішнього адміністрування з веденням аналітичних рахунків (ПДВ-рахунків).

Суть підходу полягає в тому, що всі платежі з ПДВ здійснюються лише через уповноважені банки, де відкриваються спеціальні рахунки. Коли компанії сплачують ПДВ одна одній, цей ПДВ зараховується на ці рахунки. Єдиною видатковою операцією, дозволеною для ПДВ-рахунку, є сплата ПДВ іншим контрагентам. Наприкінці звітного періоду банк перераховує залишок коштів на ПДВ-рахунку до бюджету. Якщо витрати на ПДВ-рахунку перевищують доходи, різниця погашається з бюджету. Використання ПДВ-рахунку допомагає повністю вирішити проблему незаконного відшкодування ПДВ. Водночас, ПДВ-рахунки фактично заморожують до 20% обігових коштів економіки протягом звітного періоду. Поки кошти залишаються на ПДВ-рахунку, ні суб'єкт господарювання, ні бюджет не можуть ними користуватися. Для економіки заморожування такого обсягу коштів є неприйнятним, саме тому ПДВ-рахунки в їх традиційному вигляді сьогодні не використовуються. Використання ПДВ-рахунків має значний потенціал за умови вдосконалення класичної схеми.

Такі зміни частково відображені в положеннях закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України» від 31.07.2014 № 1621-VII [36].

Запропонований в законі механізм є важливим в контексті середньострокового планування ПДВ. Механізм використовується для визначення балансу між ПДВ, сплаченим постачальникам (податковий кредит), та ПДВ, отриманим від покупців (податкове зобов'язання), при цьому зовнішній адміністратор (банк) здійснює всю процедуру дебетування та кредитування окремого ПДВ-рахунку в межах, встановлених законом. Однак прийнятий закон також отримав багато критики з боку бізнес-спільноти, оскільки він не надає достатніх гарантій захисту прав платників податків та суттєво впливає на обігові кошти платників податків. На нашу думку, існує реальна можливість збалансувати інтереси платників податків та держави, якщо цей закон буде належним чином доопрацьований.

Умови для запровадження системи зовнішнього адміністрування ПДВ-рахунків включають наступне:

По-перше, гарантоване бюджетне відшкодування ПДВ в автоматичному режимі. Такі заходи зроблять Україну більш привабливою для інвесторів та підвищать довіру до державних інституцій. Закон має передбачати поетапне відшкодування простроченого бюджетного відшкодування ПДВ протягом певного періоду часу. Водночас, поточні зобов'язання з відшкодування ПДВ, що виникли з моменту набрання чинності законом, мають бути погашені вчасно та в повному обсязі.

По-друге, скорочується термін проведення внутрішніх перевірок щодо правомірності від'ємного значення ПДВ, заявленого до відшкодування з бюджету.

По-третє, створює умови для підготовки податковими органами податкової звітності з ПДВ на основі даних Єдиного реєстру податкових накладних.

До переваг системи електронного обліку ПДВ в контексті середньострокового планування можна віднести

- значне зменшення отримання незаконного відшкодування ПДВ з бюджету, оскільки понесений податок буде дорівнювати сплаченому ПДВ, що

сприятиме зменшенню податкового навантаження сплаченого ПДВ, що зменшить криміналізацію цього податку;

- запобігання незаконному формуванню податкового кредиту покупцями за відсутності податкових зобов'язань з боку постачальників - фіктивних підприємств;

- покращення моніторингу надходжень та відшкодування ПДВ на основі поточних даних та даних митних звірок з України та інших країн за більш тривалі періоди.

Система зовнішнього адміністрування з ПДВ-рахунками в такому вигляді усуває ризик невиплати відшкодування ПДВ і не повинна призвести до заморожування коштів - бюджет використовуватиме сплачені кошти.

Справедливості заради варто зазначити, що із запровадженням системи електронного адміністрування ПДВ існують і ризики, серед яких

- переміщення обігових коштів платника податку з поточного рахунку на ПДВ-рахунок (при визначенні податкових зобов'язань з ПДВ за правилом першої події платник має сплатити ПДВ за фактом відвантаження товару)

- необхідність заповнення платником податків двох платіжних доручень або одного із зазначенням різних рахунків для сплати ПДВ та договірних сум, а також різних призначень платежів на них;

- непередбачувана реакція з боку МВФ, Світового банку та Європейського Союзу (зокрема, Болгарія була змушена відмовитися від використання ПДВ-рахунків у своїй країні при вступі до ЄС).

Разом з вищезазначеним, цей захід можна розглядати як тимчасову міру, спрямовану на протидію криміналізації цього податку та стабілізацію його відшкодування експортерам.

Слід також взяти до уваги ризики, пов'язані з банківським обслуговуванням ПДВ-рахунків. По-перше, існує ризик виникнення незручностей для платників податків при здійсненні таких операцій та збільшення витрат на обслуговування платежів від суб'єктів господарювання, які використовують ПДВ-рахунки. Щоб уникнути цього, необхідно прямо

передбачити на законодавчому рівні відкриття рахунків у системі електронного адміністрування ПДВ у банках, в яких ці суб'єкти господарювання мають поточні банківські рахунки. Вибір певних банків для такого адміністрування спотворює конкуренцію на ринку банківських послуг та призводить до корупції при виборі банків. По-друге, для запобігання шахрайству в банківському секторі з коштами на ПДВ-рахунках державних платників податків слід передбачити наступне: банки повинні відкрити окремий кореспондентський рахунок в НБУ для обслуговування системи електронного адміністрування ПДВ, на який перераховуються кошти, сплачені як ПДВ; кошти з кореспондентського рахунку банку, призначеного для адміністрування ПДВ, не можуть бути використані банками для інших операцій, окрім сплати ПДВ. По-третє, банківська таємниця має бути оприлюднена, щоб контролюючі органи могли перевіряти повноту коштів, перерахованих платником податків на ПДВ-рахунки [19].

Підсумовуючи, авторські пропозиції щодо вдосконалення функціонування системи ПДВ шляхом підвищення ефективності адміністрування забезпечать передбачуваність бюджетних надходжень та надійність прогнозів. Такі кроки та посилення контролю за сплатою ПДВ, у свою чергу, сприятимуть створенню прийнятної для бізнесу моделі сплати податку, що дозволить декриміналізувати ПДВ та зробити його більш фіскально ефективним.

Слід також зазначити, що системний підхід до розробки системи середньострокового планування та прогнозування ПДВ з урахуванням ризиків недоотримання надходжень від ПДВ, вдосконалення методів прогнозування, покращення адміністрування тощо також сприятиме створенню прийнятної для бізнесу моделі сплати податку.

ВИСНОВКИ

В ході нашого дослідження щодо прогнозування ПДВ нами було виокремлено висновки.

1.Ефективне використання інструментів податкового прогнозування є особливо актуальним на сучасному етапі економічних перетворень та реформування податкової системи в Україні. Точне прогнозування податкових надходжень до державного бюджету допоможе оптимізувати фіскальну політику та зменшити межі використання боргу для фінансування державних видатків.

2.Аналіз похибок прогнозу основних бюджетоутворюючих податків здійснюється шляхом порівняння розрахункового показника на кінець періоду (з урахуванням змін протягом фінансового року) з фактичним значенням. Так, коригування протягом року є відносно незначними, але навіть з урахуванням цих коригувань спостерігаються високі значення похибки, що свідчить про волатильність (коливання) надходжень від ПДВ та низьку точність прогнозів. Загалом, висновки щодо завищення надходжень від ПДВ у прогнозах підтверджуються. Середнє відхилення за аналізований період становило 18%.

3.В Україні оцінка надходжень ПДВ регулюється спільним наказом Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість» від 31 серпня 2004 року № 545/315/502/63712.

4.ОФЕА вже аналізував оцінку методологій прогнозування основних бюджетоутворюючих податків13 з метою визначення точності прогнозування досліджуваних податків у 2005-2017 роках. Дослідження показало, що в середньому найбільші похибки були притаманні надходженням від ПДВ. Тому було вирішено провести детальний аналіз методу прогнозування ПДВ відповідно до затвердженої методології. Надходження від ПДВ мають

вирішальне значення як для економіки, так і для доходів бюджету. Протягом аналізованого періоду через механізм ПДВ перерозподілялося в середньому 10% ВВП, а його частка в доходах Зведеного бюджету становила 30%. Точне прогнозування надходжень цього податку допоможе забезпечити належне виконання запланованих видатків державного бюджету.

5.Удосконалити систему прогнозування та планування ПДВ можна шляхом: скасування деяких пільг, звільнення від сплати податку платників, які мають прямі господарські відносини з суб'єктом господарювання, діяльність якого визнана судом фіктивною та припинена, забезпечення стабільності законодавчої бази та зміни методології прогнозування.

6.Основними причинами відхилення фактичних даних від прогнозних є: значний розмір тіньової економіки, квазіфіскальні операції, інфляція та інфляційні очікування, політична нестабільність в країні, нестабільність законодавчої бази та неузгодженість правових норм, неточність та часта зміна вхідних параметрів прогнозу, світові економічні кризи, рецесія тощо. Наразі сьогодні для України основним чинником, який впливає на відхилення прогнозних даних від фактичних є війна в Україні, що призвело до окупації територій України, зменшенням підприємницької активності серед бізнесу та інше.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Спільний наказ Міністерства фінансів України (МФУ), Міністерства економічного розвитку і торгівлі (МЕРТ), Державної податкової служби України (ДПСУ) та Державної митної служби «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість» від 31.08.2004 № 545/315/502/637). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1202-04?lang=en

2. Стратегія економічного і соціального розвитку України (2004- 2015 рр.) шляхом європейської інтеграції / Гальчинський А. С., Геєць В. М. та ін. Київ: ІВЦ Держкомстату України, 2004. 416 с.

3. Бюджетне прогнозування: методика потребує вдосконалення. URL: http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/573?view=material

4. Податковий менеджмент: навчальний посібник / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима, В.В. Карпова. Київ: Знання, 2008. 525 с.

5. Види й етапи податкового планування. URL: http://www.info-library.com.ua/books-text-9852.html (дата звернення: 15.03.2020).

6. 6.Шевченко А.В. Планування податкових надходжень у розрізі регіонів України. *Наукові праці НДФІ*. 2010. № 2 (51). С. 129–137.

7. Податкове прогнозування та аналіз надходжень до бюджету. URL: https://pidruchniki.com/1209081064408/ekonomika/podatkove_prognozuvannya_analiz_nadhodzhen_byudzhetu (дата звернення: 14.03.2020).

8. Кізима А. Я., Крисоватий І.А. Позування і планування надходжень податку на додану вартість: теорія та практика. URL: https://eprints.oa.edu.ua/7008/1/9.pdf (дата звернення: 17.03.2020).

9. Олейнікова Л.Г. Формування конкурентоспроможної системи оподаткування в Україні. Київ: ДНУ «Академія фінансового управління», 2015. 396 с.

10. Гриценко А.А. Институциональная архитектоника и динамика экономических преобразований / под ред. д-ра экон. наук А. А. Гриценко. Харьков: Форт, 2008. 928 с.

11. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо запровадження

середньострокового бюджетного планування: Закон України від 6 грудня 2018 року № 2646-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2646-19

12. Про затвердження Методики оцінювання фіскальних ризиків: Постанова КМУ від 24 квітня 2019 р. № 351. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/351-2019-п

13. Про затвердження Методики оцінювання фіскальних ризиків, пов'язаних з діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки: Постанова КМУ від 11 січня 2018 р. № 7. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/7-2018-п

14. Кізима А.Я. Прогнозування і планування надходжень податку на додану вартість: теорія та практика. *Наукові записки. Сер. Економіка.* Вип. 16. С. 51–57.

15. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / за ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської. Київ: ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. 494 с.

16. Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ: Наказ ДФСУ від 28.11.2015 № 543. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0543872-15

17. Систему ризиків з ПДВ буде тимчасово зупинено до моменту узгодження оптимального рішення, що відповідатиме інтересам всіх сегментів бізнесу. URL: https://www.minfin.gov.ua/news/view/systemu-ryzykiv- z-pdv-bude-tymchasovo-zupyneno-do-momentu-uzhodzhennia-optymalnoho- rishennia-shcho-vidpovidatyme-interesam-vsikh-sehmentiv-biznesu-ta- poperedzhuvatyme-rozkradannia-

18. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2018 р. № 117. URL: https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/pro-zatverdzhennya- poryadkiv-z-pitan-75

19. Іванченко Д.І. Прогнозування та середньострокове планування ПДВ в Україні. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 -

гроші, фінанси і кредит . К. : КНЕУ ім. В. Гетьмана, 2021. 21 с.

20. Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України від 31.08.2004 № 545/315/502/637. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1202-04

21. Мінекономіки опублікувало урядовий прогноз економічного і соціального розвитку України на 2021-2023 роки. URL: https://www.kmu.gov.ua/news/minekonomiki-opublikuvalo-uryadovij-prognoz-ekonomichnogo-i-socialnogo-rozvitku-ukrayini-na-2021-2023-roki

22. Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2021-2023 роки: Постанова КМУ від 29 липня 2020 р. № 671. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/671-2020-%D0%BF#n8

23. Офіційний сайт Єврокомісії. URL: http://ec.europa.eu/economy_finance/db_indicators/fiscal_governance/framework/index_en.htm

24. Офіційний сайт МВФ. URL:http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/presu_gasto_publico/51_AstridL%C3%BCbke.pdf

25. Офіційний сайт ОЕСР. URL: http://www.oecd.org/document/0,3746,en_2649_201185_46462759_1_1_1_1,00.html

26. Taxation Trends in the European Union. 2017. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_reprt_2017.pdf

27. Міжнародний досвід середньострокового бюджетного планування: уроки для України. URL: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2017/06/FEAO_Sered_budget_planning_A5_05_web-2.pdf

28. The Stability and Growth Pad. URL: http://www.europa.eu/scadplus/leg/en/s01040.htm

29. Імплементація Угоди про асоціацію між Україною та ЄС у торговельній та бюджетно-податковій сферах. *Міжнародний центр перспективних досліджень*. Київ, 2015

30. Сучасний світовий досвід розробки і впровадження методик прогнозування доходів державного бюджету. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2014. 58 с.

31. Пасічний М.Д. Бюджетне регулювання соціально-економічного розвитку країни в період посткризового відновлення. *Бізнес-інформ*. 2012. № 5. С. 219–222.

32. Методи прогнозування доходів бюджету: зарубіжний досвід та можливості його адаптації в Україні та в роботі Міністерства доходів і зборів України: звіт про НДР (проміжн.) / Науково-дослідний інститут фінансового права Національного університету державної податкової служби України; керівн. А. М. Вдовиченко; викон.: Л. К. Воронова та ін. Київ, 2014. 340 с.

33. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011/print

34. Пасічник В. Б. Система упередження ризиків на регіональному рівні з використанням даних Єдиного реєстру податкових накладних та системи автоматизованого співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів. Київ: ДФС України Центр перепідготовки та підвищення кваліфікації керівних кадрів органів ДФС, 2015. 83 с.

35. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС: монографія / за ред. А.М. Соколовської. Київ, 2017. 448 с.

36. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 31.07.2014 № 1621-VII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18

37. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL : https://www.mof.gov.ua/