МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПОЛІСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет інформаційних технологій, обліку та фінансів

Кафедра фінансів і кредиту

Кваліфікаційна робота
на правах рукопису

БОЙКО Наталія Сергіївна

УДК 336.322

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

«ПДВ: механізм адміністрування та джерело наповнення бюджету»

072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Подається на здобуття освітнього ступеня магістр

кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____Наталія БОЙКО_____

Керівник роботи
МАРТИНЮК Галина Петрівна
к.е.н., ст. викладач

Житомир – 2021

Висновок кафедри фінансів і кредиту за результатами попереднього захисту: БОЙКО Наталії Сергіївни

Протокол засідання кафедри фінансів і кредиту №___від «___» грудня 2021 р.

Завідувач кафедри _____

к.е.н., професор _____ Дмитро ДЕМА
«___» грудня 2021 р.

Результати захисту кваліфікаційної роботи

Здобувач вищої освіти **_БОЙКО Наталія Сергіївна__**захистив (ла) кваліфікаційну роботу з оцінкою:

сума балів за 100-бальною шкалою _____
за шкалою ECTS _____
за національною шкалою _____

Секретар ЕК
_____ _____ Тетяна ТОВСТУХА
«___» грудня 2021 р.

АНОТАЦІЯ

Бойко Н.С. ПДВ: механізм адміністрування та джерело наповнення бюджету. – Кваліфікаційна робота на правах рукопису.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістра за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування». – Поліський національний університет, Житомир, 2021.

У кваліфікаційній роботі визначено теоретичні, методичні та практичні аспекти адміністрування ПДВ. Теоретично обґрунтовано елементи податку на додану вартість, вказано на переваги та недоліки ПДВ. Здійснено аналіз ролі ПДВ у формуванні доходів бюджету. Здійснено прогнозування надходжень від сплати ПДВ на перспективу. Досліджено зарубіжний досвід адміністрування ПДВ та подані пропозиції щодо його імплементації в Україні.

Ключові слова: податок на додану вартість, податкова ставка, доходи бюджету, бюджетне відшкодування, платник податку.

SUMMARY

Boiko N.S. VAT: administrative mechanism and source of budget.– Manuscript.

Qualification work for the master's degree in specialty 072 "Finance, Banking and Insurance". – Polissia National University, Zhytomyr, 2021.

The theoretical, methodological and practical aspects of VAT administration are defined in the qualification work. The elements of value added tax are theoretically substantiated, the advantages and disadvantages of VAT are pointed out. The role of VAT in the formation of budget revenues is analyzed. Revenues from VAT payments for the future have been forecast. The foreign experience of VAT administration has been studied and proposals for its implementation in Ukraine have been submitted.

Key words: value added tax, tax rate, budget revenues, budget reimbursement, taxpayer.

ЗМІСТ

ВСТУП……. 5
Розділ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ……. 7
Висновки до розділу 1……..…..…… 11
Розділ 2. АНАЛІЗ ВПЛИВУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ ……. 13
Висновки до розділу 2……..…..…… 21
Розділ 3. ПРОГНОЗУВАННЯ НАДХОДЖЕНЬ ПДВ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЙОГО АДМІНІСТРУВАННЯ …… 23
Висновки до розділу 3……..……..……. 27
ВИСНОВКИ……. 29
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ…… 31
ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Фіскальну ефективність політики справляння податків у державі можливо оцінити за повнотою фінансового забезпечення виконання функцій держави з позицій виконання централізованого грошового фонду – бюджету. Бюджетні надходження від сплати платниками виключно прямих податків в будь-якій державі не спроможні забезпечити достатній рівень доходів для бюджетів. У зв'язку з цим, для багатьох країн належна та ефективна організація оподаткування споживання, тобто непрямого оподаткування, виступає досить вагомим та незамінним податковим інструментом, через який держава спрямовує до дохідної частини бюджету частину доходів кінцевого споживача, за посередництва платника непрямого податку, збору чи обов'язкового платежу. Це обумовлено тим, що за сучасних умов застосування способів залучення додаткових коштів до бюджетного фонду за рахунок впровадження нових податкових платежів чи підвищення податкових ставок є обмеженим. Тому пошук шляхів підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість є актуальною.

Питанням забезпечення фіскальної ефективності податків та обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів присвячували свої доробки наступні вчені як В. Андрущенко, В. Васильчук, О. Воронкова, Д. Дема, В. Кміть, А. Крисоватий, П. Кулик, О. Оксенюк, В. Опарін, М. Пасічний, А. Поддєрьогін, М. Слатвінська, В. Федосов, О. Юрченко та ін. При цьому існує необхідність подальшого пошуку шляхів забезпечення зростаючої фіскальної ефективності податку на додану вартість та висвітлення його ролі у наповненні державного бюджету.

Мета та завдання роботи. Метою кваліфікаційної роботи є теоретико-методичне обґрунтування проблем адміністрування податку на додану вартість та пошук рекомендацій щодо зростання ролі ПДВ у наповненні доходів бюджету.

Вказана мета дослідження передбачає вирішення наступних завдань: розкрити суть, причини виникнення та переваги та недоліки ПДВ; здійснити аналіз податкових надходжень від сплати ПДВ та охарактеризувати роль податку; вивчити зарубіжний досвід адміністрування непрямих податків; спрогнозувати тенденції податкових надходжень від сплати ПДВ у наступних періодах.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні аспекти адміністрування податку на додану вартість в Україні як складової фіскального наповнення доходів бюджету держави. **Об'єктом дослідження** є процес адміністрування ПДВ.

Методи дослідження. У процесі дослідження застосовувалися наступні методи: діалектичний – при опрацюванні суті та особливостей ПДВ; аналізу і синтезу, статистичний – при обґрунтуванні ролі ПДВ у наповненні бюджету; узагальнення – при формуванні пропозицій щодо удосконалення адміністрування податку; метод прогнозування – при обрахунку подальших тенденцій надходжень від сплати ПДВ.

Наукова новизна дослідження полягає у тому, що автором здійснено прогнозування надходжень ПДВ до бюджету на перспективу; подано пропозиції щодо більш широкого впровадження диференціації ставок ПДВ на основі зарубіжного досвіду адміністрування ПДВ.

Перелік публікацій автора за темою дослідження. Основні результати теми дослідження кваліфікаційної роботи опубліковано автором у науковому журналі «Агросвіт», включеному до переліку наукових фахових видань України: «Роль податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у формуванні бюджетних доходів». Агросвіт. 2021. № 23. 47-56.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, списку використаних джерел (42 найменувань) та додатків. Основний текст кваліфікаційної роботи викладено на 30 сторінках комп'ютерного тексту, який включає 5 таблиць, 7 рисунків.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Актуальне податкове законодавство визначає податок на додану вартість (надалі – ПДВ) як непрямий податок, який нараховується та сплачується з постачання (продажу) товарів, послуг, робіт, а також ввезення товарів на митну територію України [40, с. 68].

На національному рівні ПДВ вперше був запроваджений у Франції у 1954 році. Його початкове застосування було обмежене, і Франція не здійснювала кроків до повного впровадження ПДВ, який охоплював би сектор роздрібної торгівлі, до 1968 року. Вперше повноцінне впровадження ПДВ було запроваджено у Данії у 1967 році. Процеси адаптації ПДВ в економіці держав розглядаються у зарубіжними вченими у двох основних фазах. Перша відбувалася переважно в Західній Європі та Латинській Америці протягом 1960-1970 рр. Підвищення ПДВ у Західній Європі було прискорено серією директив ЄС, які вимагали від держав-членів запровадити гармонізований ПДВ при вступі до Європейського Союзу [1, с. 16-17].

Друга фаза впровадження ПДВ відбувалася з кінця 80 років із запровадженням ПДВ у деяких промислово розвинених країнах за межами ЄС, таких як Австралія, Канада, Японія, Швейцарія. Для неї також характерно масове розширення ПДВ у країнах з перехідною економікою та країнах, що розвиваються, особливо в Африці та Азії. МВФ і Світовий банк визначені як ключові фактори впливу на швидке запровадження ПДВ серед цих країн. Зокрема, агентство США з міжнародного розвитку (USAID), активно функціонувало у просуванні ПДВ через надання фінансування та технічної допомоги країнам, що розвиваються, та країнам з перехідною економікою [1, с. 16-17].

Проте, Оксенюк О.І. дещо ґрунтовніше досліджує історію ПДВ та історичні стадії становлення ПДВ у світі поділяє на такі етапи: 1) 1918 – 1953

рр. – зародження ідеї застосування ПДВ; 2) 1954 – 1966 рр. – введення ПДВ у практику та гармонізація податкових систем країн Європейського економічного співтовариства; 3) 1967 – 1990 рр. – впровадження ПДВ у країнах Західної та Центральної Європи, Латинської Америки; 4) 1990 – 2000 рр. – поширення ПДВ у країнах Східної Європи, Азії, Австралії; 5) від 2001 р. до сьогодні – гармонізація законодавства з ПДВ у країнах-членах ЄС, подальше удосконалення механізму адміністрування ПДВ у країнах світу [20, с. 5-6].

Розрізняють три основні моделі ПДВ: європейська модель, модель Нової Зеландії і японська модель. З трьох основних типів ПДВ, що існують, модель Нової Зеландії найточніше нагадує ідеальну, тобто, що стягується за єдиною ставкою на відносно широку базу. Більшість країн прийняли європейський стиль ПДВ, що характеризується множинністю ставок і різною кількістю пільг. На практиці ці моделі не зустрічаються у чистому вигляді, а передбачають наявність відмінностей у ставках, порогах, пільгах, відшкодуванні [1].

В Україні ПДВ був запроваджений 1 січня 1992 р. відповідно до Закону України «Про податок на добавлену вартість» від 20 грудня 1991 р. [29]. Закон в подальшому був замінений Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 р. [28]. 3 квітня 1997 р. було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість», який скасував чинність вказаного Декрету 1 липня 1997 р.

Починаючи з 2011 р. всі нормативні аспекти щодо адміністрування ПДВ регламентуються Податковим кодексом України від 2 грудня 2010 р [23]. Податковий кодекс можна вважати досить нестабільним та суперечливим актом нормативно-правового характеру, перші зміни до тексту ПКУ почали вноситися ще до набрання чинності. Станом на кінець 2021 року нараховується 158 внесених змін, дві з яких були вже скасовані наступними змінами до податкового законодавства.

На основі положень Податкового кодексу України сформовано теоретичну модель елементів податку на додану вартість (рис. 1.1).

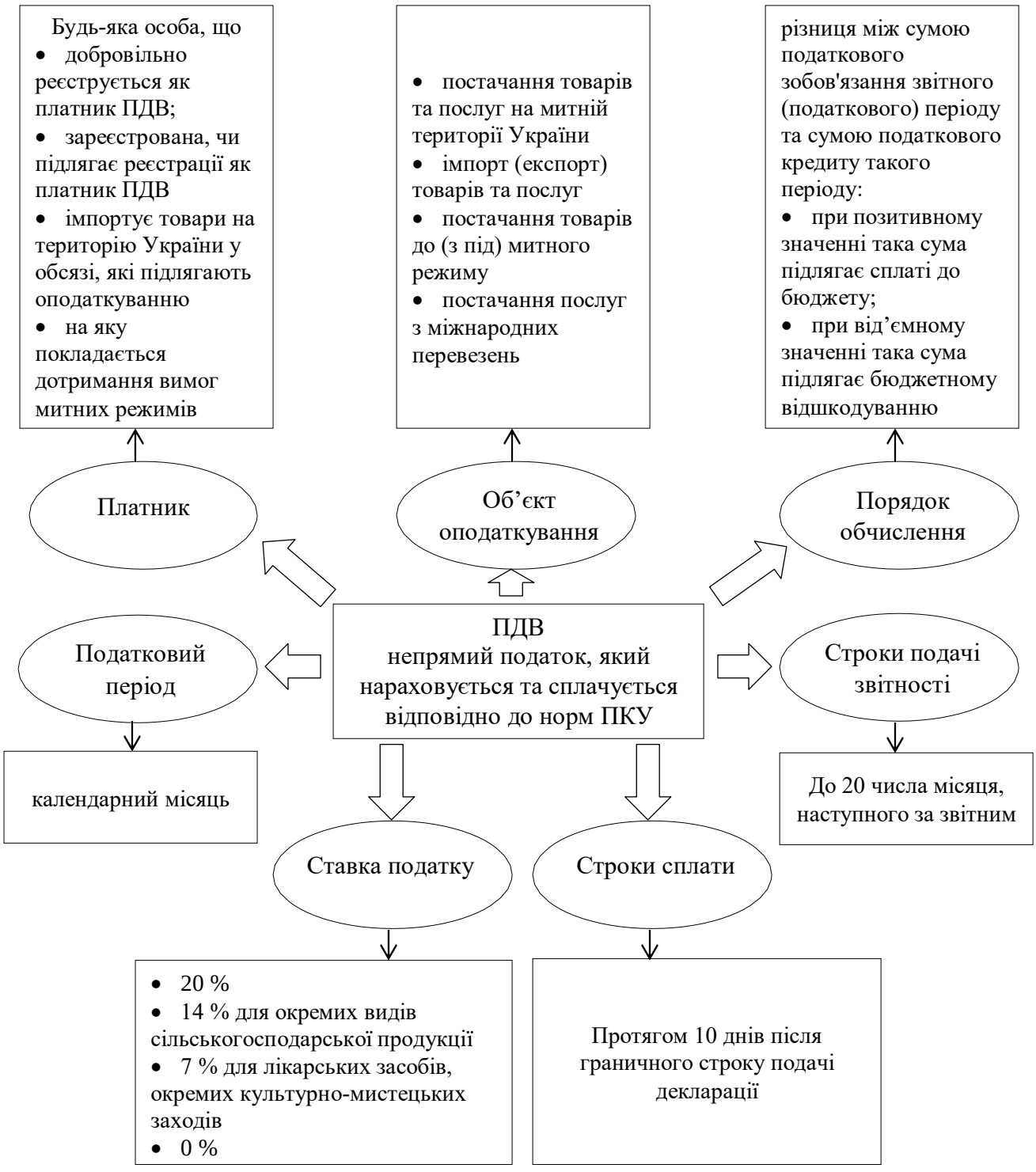

Рис. 1.1 Модель податку на додану вартість

Джерело: побудовано автором на основі положень ПКУ [23].

З березня 2021 року впроваджено ще одну ставку ПДВ, а саме 14%, відповідно до змін, внесених з прийняттям Закону України від 17 грудня 2020 року № 1115-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо

ставки податку на додану вартість з операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції» [24].

«Згідно цих змін з 1 березня 2021 року операції з постачання та ввезення окремих видів сільськогосподарської продукції оподатковуються ПДВ за ставкою 14 відсотків. Ставку податку на додану вартість знижено з 20 відсотків до 14 відсотків за наступними операціями: операціями з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції, що класифікується за такими кодами згідно з УКТ ЗЕД: 0102 (велика рогата худоба, жива); 0103 (свині, живі), 1001 (Пшениця), 1002 (Жито), 1003 (Ячмінь), 1004 (Овес), 1005 (Кукурудза), 1201 (Соєві боби), 1204 00 (Насіння льону), 1205 (Насіння свиріпи та ріпаку), 1206 00 (Насіння соняшнику), 1207 (Насіння та плоди інших олійних культур), 1212 91 (цукрові буряки), крім операцій з ввезення на митну територію України товарів, визначених у п. 197.18 ст. 197 ПКУ» [34].

Для формування ефективного адміністрування ПДВ необхідно забезпечити чіткі шляхи його удосконалення та здійснити дієві заходи щодо наближення податкового законодавства Європейського Союзу. Це дозволить зменшити обсяги тіньового обороту продукції та запобігати ухиленню від сплати податків та інших обов'язкових платежів визначених нормативно-правовими актами.

З квітня 2017 року в Україні функціонує електронний реєстр відшкодування ПДВ, в який включати заяви на відшкодування ПДВ почали з лютого 2016 року. Саме з квітня 2017 року платникам, включеним до Реєстру, почали фактично відшкодовувати заявлені до повернення суми ПДВ. На початок жовтня 2017 року із 19 тис узгоджених заяв, кошти не були відшкодовані лише по 28 заявам або 26 платникам у зв'язку із блокуванням рахунку отримувача або банку отримувача [3, с. 98-99].

«Реформу системи відшкодування ПДВ було визнано одним із найефективніших антикорупційних кроків 2017 р. Це стало можливим завдяки виключенню на законодавчому рівні з повноважень Державної фіскальної

служби України обов'язку надавати висновки про підтвердження суми бюджетного відшкодування. Сьогодні система працює в автоматичному режимі за принципом відсутності заперечень. Якщо протягом визначеного законом терміну ДФС не встановила факту порушення податкового законодавства платником, заявка автоматично йде на відшкодування» [12, с. 211].

Податок на додану вартість має окремі переваги та недоліки (рис. 1.2).

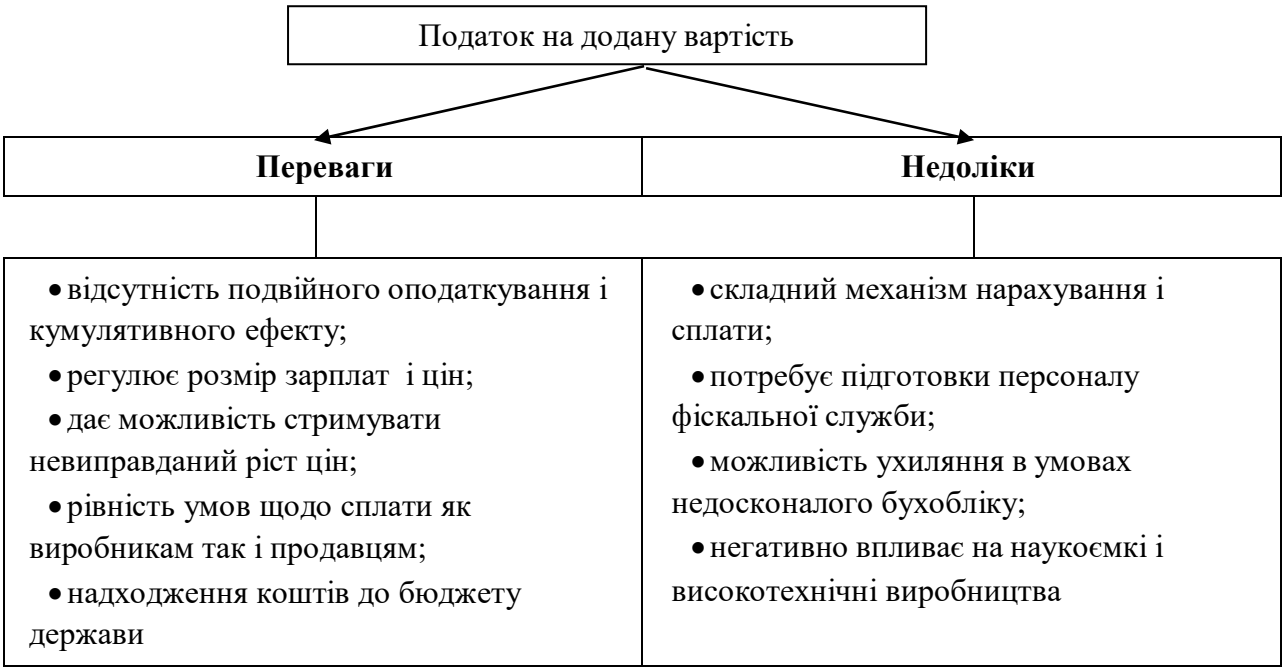

Рис. 1.2 Переваги та недоліки податку на додану вартість

Джерело: [41, с. 76].

«Зокрема, однією із переваг є те, що зазначений податок має високу фіскальну ефективність, займає левову частку у податкових надходженнях до Державного бюджету України. Проте, поряд з цим, він впливає на загальний рівень цін, що значно впливає на діяльність суб'єктів господарювання» [41, с. 76]. В доповнення до цього, негативною стороною ПДВ є також вплив цін на споживчі можливості населення.

Висновки до розділу 1

Встановлено, що Податковий кодекс України визначає податок на додану вартість як непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до

норм Податкового кодексу. Це податок, який нараховується та сплачується з постачання (продажу) товарів, послуг, робіт, а також ввезення товарів на митну територію України

Визначено, що ПДВ визначається як різниця податкового зобов'язання та податкового кредиту. Основна ставка ПДВ на будь-який товар чи послугу складає 20%. Крім того, у законодавстві визначено пільгові ставки ПДВ: 14%, 7% та 0%. Документом податкової звітності по ПДВ виступає податкова накладна. Податковий період складає календарний місяць.

РОЗДІЛ 2
АНАЛІЗ ВПЛИВУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ

За нинішніх умов особливо актуальним та важливим постає вирішення проблем забезпечення грошовими коштами дохідної складової бюджетів різних рівнів. Як правило, ефективна реалізація повноти та своєчасності грошового наповнення бюджету залежить від двох основних моментів: по-перше, створення сучасної системи оподаткування, яка б враховувала реальність сучасних умов ведення підприємницької діяльності та можливості забезпечення зростання сплати податків та інших обов'язкових платежів, відповідно до законодавства. По-друге, забезпечення ефективності діяльності установ та посадових осіб фіскальної служби, що підвищуватиме податкові надходження через посилення роботи щодо запобігання уникненню від сплати податкових платежів.

«Роль податків є визначальною для забезпечення життєдіяльності будь-якої держави, адже вони не тільки є основним джерелом дохідної частини бюджету, але ще й включені в усі ланки фінансової системи. Податки виступають фактором фінансової безпеки, оскільки вони сприяють такому стану фінансової системи, за якої створюються умови для соціально-економічної стабільності суспільства, держави, регіонів, підприємств та громадян» [10].

Основними податковими бюджетними надходженнями є сплата податків суб'єктами господарювання, а одними із найбільш важливих податків юридичних осіб виступають податок на додану вартість. Враховуючи значущість податкових надходжень при формуванні доходів Державного бюджету України, проведемо аналітичні дослідження частки податку на додану вартість у структурі доходів державного бюджету за період 2013-2020 рр. (рис. 2.1).

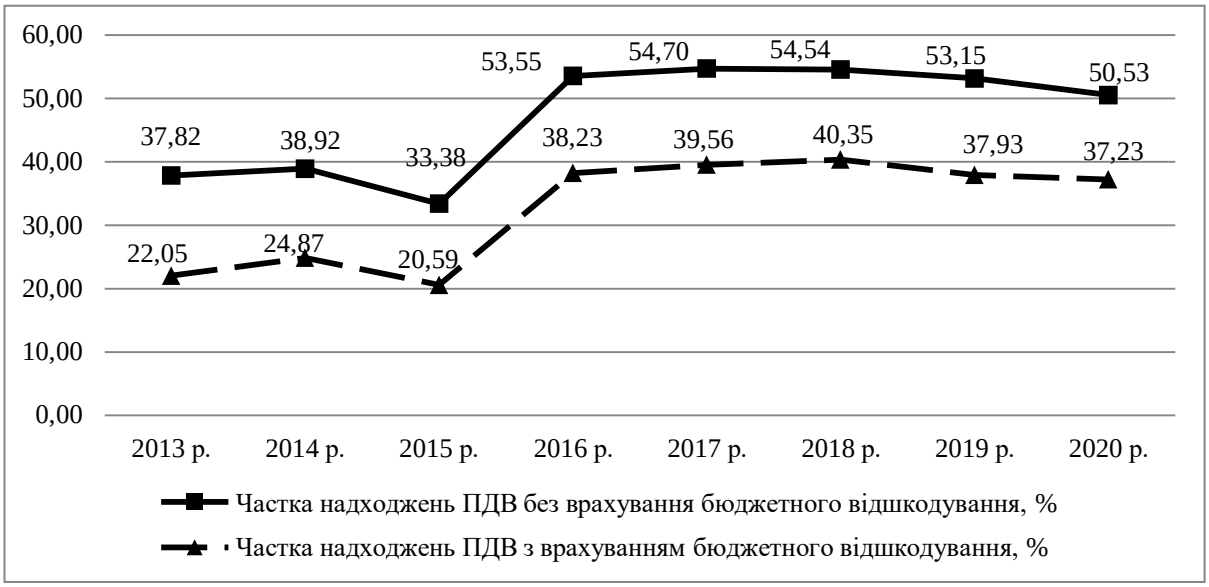

Рис. 2.1. Динаміка питомої ваги ПДВ у загальній величині доходів Державного бюджету України, %

Джерело: побудовано за даними [9].

За наведеним даними відмічаємо ключову роль податку на додану вартість у формуванні доходів держбюджету. Так, питома вага надходжень ПДВ без врахування бюджетного відшкодування має тенденцію до зростання: від 37,8 %, за даними 2013 р., до 54,7 % у 2016 р. Проте, протягом останніх років має місце скорочення вказаної частки ПДВ до 50,5 %. Погоджуючись із напрацюваннями А. Морозової та Є. Руденко, спрямованими на оцінку ролі ПДВ у формуванні доходів держбюджету, щодо «відшкодування цього податку з бюджету справляє досить вагомий вплив на його фіскальне значення» [18, с. 44-45], відмічаємо, що крива «чистих» надходжень ПДВ відображає подібну тенденцію що і частка надходжень ПДВ без врахування бюджетного відшкодування. Загалом, реальні надходження від ПДВ займають понад третину усіх бюджетних надходжень, починаючи із 2016 р.

У 2020 році було зібрано 264,8 млрд. грн. ПДВ. При заявлених до відшкодування 136,3 млрд. грн. платникам відшкодовано 143,1 млрд. грн. Надходження ПДВ (сальдо) – 121,7 млрд. гривень. Для порівняння у 2019 році ці показники складали: сплата ПДВ (збір) – 240,8 млрд. грн., заявлено до відшкодування – 152,8 млрд. грн., відшкодовано – 151,9 млрд. грн.

Надходження (сальдо) – 88,9 млрд. гривень [30]. Тобто відшкодування ПДВ за підсумками 2020 р. становило на 8,8 млрд. грн. менше чи 94,2 % від показників, зафіксованих за підсумками 2019 р.

У таблиці 2.1 оцінимо роль податку на додану вартість у формуванні доходів Державного бюджету України.

Таблиця 2.1

Динаміка податкових доходів Державного бюджету України та надходжень від сплати податку на додану вартість

№	Показник	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
1	Податкові доходи державного бюджету, млрд. грн. план	282,5	292,6	410,0	502,6	632,2	760,0	846,7	826,3
2	Податкові доходи державного бюджету, млрд. грн. факт	262,8	280,2	409,4	503,9	627,2	753,8	799,8	851,1
3	Надходження ПДВ, всього, враховуючи бюджетні відшкодування, млрд. грн.	128,3	139,0	178,5	330,0	434,0	506,2	530,6	543,7
4	Надходження ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), млрд. грн.	84,6	81,2	108,1	139,5	180,2	210,8	240,8	269,6
5	Надходження ПДВ з ввезених на територію України товарів, млрд. грн.	96,5	107,3	138,8	181,5	250,5	295,4	289,8	274,1

Джерело: розраховано за даними [9].

Розглядаючи динаміку податкових надходжень за останні 8 років (табл. 2.1), відмічаємо, що за період 2013-2019 рр. планові розрахунки мали постійну зростаючу тенденцію, що обумовлено очікуваннями головних учасників бюджетного процесу (розпорядників бюджетних коштів) у зростанні макроекономічних показників розвитку економіки держави. Тенденція змінюється за показниками 2020 р., де план податкових надходжень становив понад 20 млрд. грн. менше попереднього року, що обумовлено процесами зміни влади, та окремих осіб, відповідальних за бюджетне планування. Фактичні ж показники податкових доходів Державного бюджету України у 2020 р. є

вищими за планові, що вказує на недосконаліть здійснення бюджетного планування і прогнозування відповідного року. Фактичні надходження від податків протягом досліджуваного періоду є нижчими за планові (за винятком 2016 р. та 2020 р.) [36].

Нетто-надходження від сплати ПДВ, тобто з урахуванням сум бюджетного відшкодування, мають зростаючу динаміку, що обумовлено позитивною динамікою зростання рівня цін, а також «удосконалення роботи системи моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризиків, ліквідації схем з податку на додану вартість, а також зниження обсягів експорту товарів та послуг, які за даними Національного банку за 2020 рік зменшилися на 4,5% до 2019 року, що вплинуло на зменшення сум ПДВ, заявлених до відшкодування з бюджету» [6, с. 26].

Вважаємо за необхідне проаналізувати структуру надходжень від сплати ПДВ у розрізі ПДВ з ввезених товарів на територію України та ПДВ з вироблених в Україні товарів (рис. 2.2).

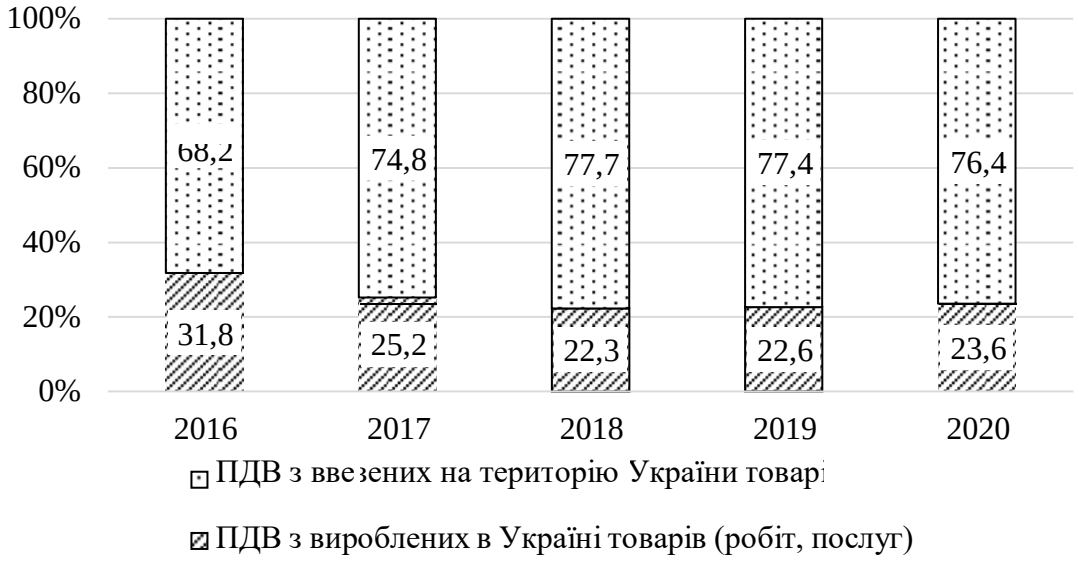

Рис. 2.2. Структура надходжень від сплати ПДВ, %

Джерело: розраховано і побудовано за даними [9].

Стосовно структури податкових надходжень від ПДВ, то доцільно

вказати на імпортно-орієнтований вид економіки держави, так як надходження від ПДВ з ввезених на територію України товарів мають частку, що становить понад 2/3 усіх надходжень від ПДВ. Одним із факторів, які вплинули на збільшення такої частки, стало скасування у травні 2020 року норми Податкового кодексу України, яка передбачала звільнення від оподаткування операцій з ввезення на митну територію України сонячних панелей та вітрогенераторів, та яка діяла упродовж всього 2019 року [6, с. 13]. Зазначений стан справ породжує пряму залежність наповнення держбюджету від умов та обмежень постачання імпорту і при запровадженні іншими державами світу ряду обмежень у зв'язку з епідеміологічними заходами із-за поширення коронавірусної хвороби становить загрозу фінансування державних програм та пошуку можливих шляхів залучення позикових доходів бюджету [36].

Відповідно до положень Податкового кодексу України для ПДВ є характерним повернення грошових коштів, коли платник ПДВ сплатив їх більше, чим визначено законодавством – бюджетне відшкодування. «Бюджетне відшкодування – відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника» [23]. Такий механізм є властивим виключно для ПДВ, що додатково виокремлює його серед інших податків. При цьому бюджетне відшкодування ПДВ досить часто виступає є об'єктом досліджень вчених, практиків так як вважається що воно є окремим негативним інструментом в адмініструванні податку. Зокрема, вважається, що механізм відшкодування є джерелом безоплатного використання державою коштів платників із-за затримування повернення коштів, закладення зменшених сум відшкодування до бюджету тощо [42]. «Проблема відшкодування ПДВ, яка останніми роками стала одним з макроекономічних чинників охолодження економіки. Затримуючи повернення коштів підприємствам, уряд фактично вилучає власні ліквідні кошти корпоративного сектору до державного бюджету з метою фінансування державних витрат» [19].

Доцільно зазначити, що вказані недоліки було дещо усунуто із запровадженням автоматичного відшкодування ПДВ, що, як вже зазначалося, є одним із найбільш ефективних антикорупційних інструментів.

За даними Держказначейства України величина бюджетного відшкодування у 2020 р. складала 143,11 млрд. грн., що на 8,71 млрд. грн. менше від аналогічного показника 2019 р. [27, с. 26]. За територіальним принципом відшкодування ПДВ здійснювалося наступним чином: (рис. 2.3).

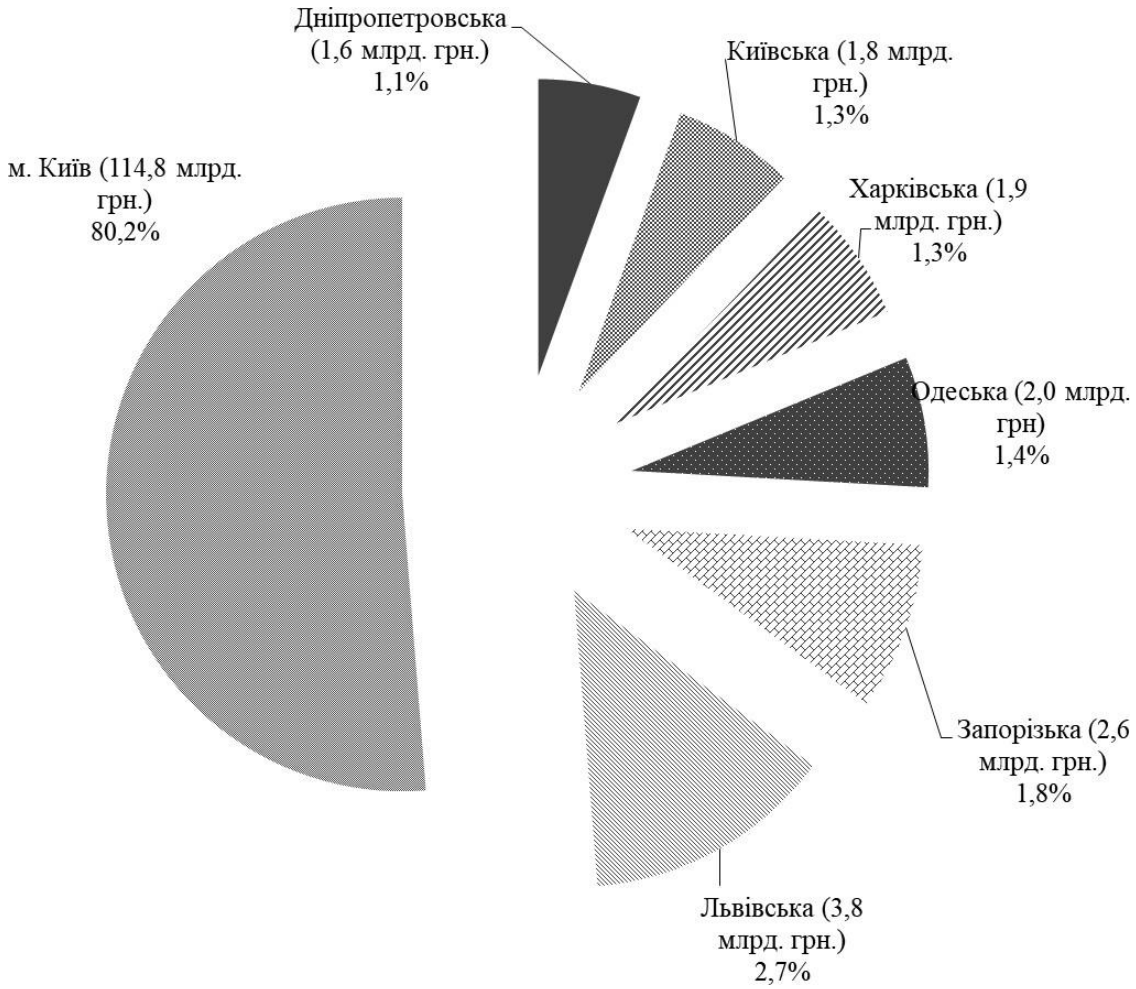

Рис. 2.3. Питома вага бюджетного відшкодування окремих регіонів в загальній сумі бюджетного відшкодування ПДВ в 2020 році

Джерело: розраховано і побудовано за даними [27, с. 26].

«Враховуючи, що значна кількість великих платників податку знаходяться на податковому обліку в ОВПП ДПС (м.Київ) і їм відкрито рахунки для зарахування надходжень до ДБ по м.Києву, питома вага

бюджетного відшкодування ПДВ по м.Києву значно більша», зазначає Голова Держказначейства України Т. Слюз [27, с. 26]. Тобто із 143,1 млрд. грн. суми загального відшкодування ПДВ на м. Київ припадає 114,8 млрд. грн.

Здійснимо аналіз найбільших отримувачів бюджетного відшкодування по ПДВ (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

ТОП 5 платників ПДВ з найбільшою часткою бюджетного відшкодування по Україні

2019 р.			2020 р.		
Платник	Відшкодовано, млрд грн	Питома вага у загальній сумі відшкодованого ПДВ, %	Платник	Відшкодовано, млрд грн	Питома вага у загальній сумі відшкодованого ПДВ, %
ПАТ «АРСЕЛОР-МІТТАЛ Кривий Ріг»	8,3	5,5	ТОВ «Кернел-Трейд»	10,0	7,0
ПРАТ «ММК ім. Ілліча»	8,1	5,4	ПАТ «АРСЕЛОР-МІТТАЛ Кривий Ріг»	6,2	4,3
ТОВ «Кернел-Трейд»	7,1	4,7	ПРАТ «ММК ім. Ілліча»	5,5	3,8
ПАТ «Запоріжсталь»	6,5	4,3	ПАТ «Запоріжсталь»	5,2	3,6
ПРАТ «МК «Азовсталь»	6,3	4,2	ПРАТ «МК «Азовсталь»	4,8	3,3
Всього	151,9		Всього	143,1	

Джерело: [27, с. 27].

З наведених у табл. 2.2 даних відмітимо, що перелік 5 найбільших платників ПДВ, які отримали бюджетне відшкодування за останній рік залишився незмінним. Майже всі вказані підприємства виступають представниками металургійної галузі (за виключенням ТОВ «Кренел-Трейд», яке є представником с-г виробництва) і є, відповідно, одними із найбільших експортерів України. Доцільно вказати, що за підсумками 2020 р. має місце зменшення абсолютної величини бюджетного відшкодування по підприємствам-представникам металургії – на 8,3 млрд. грн., що фактично є

показником, рівним показнику зменшення загальної суми відшкодування ПДВ за відповідний період – 8,7 млрд. грн.

При здійсненні аналізу ролі податку у формуванні бюджетних доходів доцільно визначити його фіскальну ефективність. Шуневич А.С. вказує, що «найточніше визначення надав у своїй праці В. Горин. Він вважає, що фіскальна ефективність полягає у спроможності податку забезпечувати наповнення бюджетів різних рівнів» [40, с. 68].

Одним із напрямів обчислення фіскальної ефективності виступає розрахунок групи показників фіскальної значимості ПДВ. До цієї групи включають коефіцієнт фіскальної значимості ПДВ у ВВП:

$$\frac{\qquad\qquad}{\qquad\qquad} * 100\ \% \qquad (2.1),$$

який ілюструє, скільки надходжень податку у відсотках до ВВП припадає на 1% номінальної ставки [40, с. 70], а також коефіцієнт фіскальної значимості ПДВ у Державному бюджеті:

$$\frac{\qquad\qquad}{\qquad\qquad} * 100\ \% \qquad (2.2),$$

який характеризує фіскальну ефективність податкового управління в системі реалізованих податкових рішень та відображає питому вагу податкових надходжень в доходах бюджету [40, с. 70].

Використовуючи звітні дані Державної казначейської служби щодо виконання Державного бюджету України та показники ВВП, що наводяться Міністерством фінансів України проведемо розрахунок вищенаведених показників за останні п’ять років (табл. 2.3).

Наведені розраховані у табл. 2.3 дані вказують на тенденції щодо зниження показників фіскальної значимості ПДВ, починаючи з 2018 р.

Таблиця 2.3

Показники фіскальної значимості ПДВ

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.
Податок на додану вартість, млрд. грн.	330,0	434,0	506,2	530,6	543,7
Валовий внутрішній продукт, млрд. грн.	2385,4	2982,9	3558,7	3974,6	4194,1
Доходи державного бюджету, млрд. грн.	616,3	793,4	928,1	998,3	1076,0
Питома вага ПДВ у ВВП, %	13,83	14,55	14,22	13,35	12,96
Питома вага ПДВ у бюджеті, %	53,55	54,70	54,54	53,15	50,53

Джерело: розраховано на основі [9; 40, с. 70].

Середнє п’ятирічне значення показника частки ПДВ у ВВП становить 13,78%, і змінюється від 12,96 % до 14,55 %. Динаміка надходжень від ПДВ до доходів держбюджету є меншою від динаміки ВВП за період 2018-2020 рр. Протягом цього ж періоду скорочується частка ПДВ у загальній сумі бюджетних доходів, при середньому значенні 53,29 %.

Виходячи з цього, ми зазначимо, що ПДВ має вагомий вплив на формування доходів державного бюджету, проте не існує лінійної залежності між зростанням доходів бюджету та зміною надходжень від сплати ВВП.

Висновки до розділу 2

Досліджено, що ПДВ відіграє ключову роль у формуванні доходів держбюджету. Так, питома вага надходжень ПДВ без врахування бюджетного відшкодування має тенденцію до зростання: від 37,8 %, за даними 2013 р., до

54,7 % у 2016 р. Проте, протягом останніх років має місце скорочення вказаної частки ПДВ до 50,5 %.

Вказано, що Україна має імпортно-орієнтований вид економіки, так як надходження від ПДВ з ввезених на територію України товарів мають частку, що становить понад 2/3 усіх надходжень від ПДВ. Через це існує пряма залежність рівня наповнення держбюджету від умов та обмежень постачання імпорту, особливо за сучасних умов карантинних обмежень.

Обраховано, що динаміка надходжень ПДВ є відмінною від динаміки ВВП та доходів Державного бюджету України, так як зменшуються показники фіскальної ефективності податку на додану вартість.

РОЗДІЛ 3
ПРОГНОЗУВАННЯ НАДХОДЖЕНЬ ПДВ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЙОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

Податок на додану вартість становить понад половину усіх надходжень держбюджету, а у сумі податкових надходжень його частка становить близько 2/3. Через це організація ефективного планування та прогнозування ПДВ спроможна поліпшити процес бюджетного планування. В Україні існує законодавчо встановлена процедура планування надходжень від ПДВ, яка регламентується 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 31.08.2004 № 545/315/502/637 [22].

Методикою зазначається, що вона передбачає шість етапів прогнозних розрахунків. Перші три етапи пов’язані з визначенням прогнозу надходжень ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), четвертий – це розрахунок прогнозу надходжень ПДВ із ввезених на територію України товарів, п’ятий присвячений визначенню прогнозу бюджетного відшкодування податку, та заключний, шостий етап пов'язаний із розрахунком сальдо надходжень ПДВ [22]. При цьому експерти-дослідники вказують на той факт, що Міністерство фінансів застосовує спрощену процедуру планування надходжень ПДВ, обчислюючи тільки три показники: прогнозування ПДВ з урахуванням змін кон’юнктури попиту; прогнозування ПДВ з увезених товарів; прогнозування бюджетного відшкодування [22, с. 13]. Крім того, існують розбіжності по прогнозним розрахункам, наведеним Міністерством фінансів України, Державною фіскальною службою України та Офісом з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України.

У контексті дослідження здійснимо прогнозування надходжень від податку на додану вартість до Державного бюджету України з використанням

засобів економіко-математичного моделювання. Можливості табличних процесорів Excel значною мірою проявляються в наявних стандартних функціях. Зокрема, в практиці роботи фахівців з економіки досить часто використовуються так називані фінансові функції [11, с. 79]. В Excel є спеціальні засоби прогнозування, до яких варто віднести, насамперед, деякі стандартні статистичні функції. Так, функція ПРЕДСКАЗ на основі лінійної регресії видає прогнозне значення величини У по заданому Х и відомих масивах даних x_i і y_i [11, с. 90].

За допомогою використання функції ПРЕДСКАЗ, яка є стандартною статистичною функцією MS Excel, проаналізуємо фактичні надходження від ПДВ за період дослідження та здійснимо розрахунок прогнозних показників на наступний п'ятирічний період – 2021-2025 рр. (рис. 3.1). Такий підхід дозволить виявити тенденції майбутніх періодів щодо доходів від сплати вказаного податку [36].

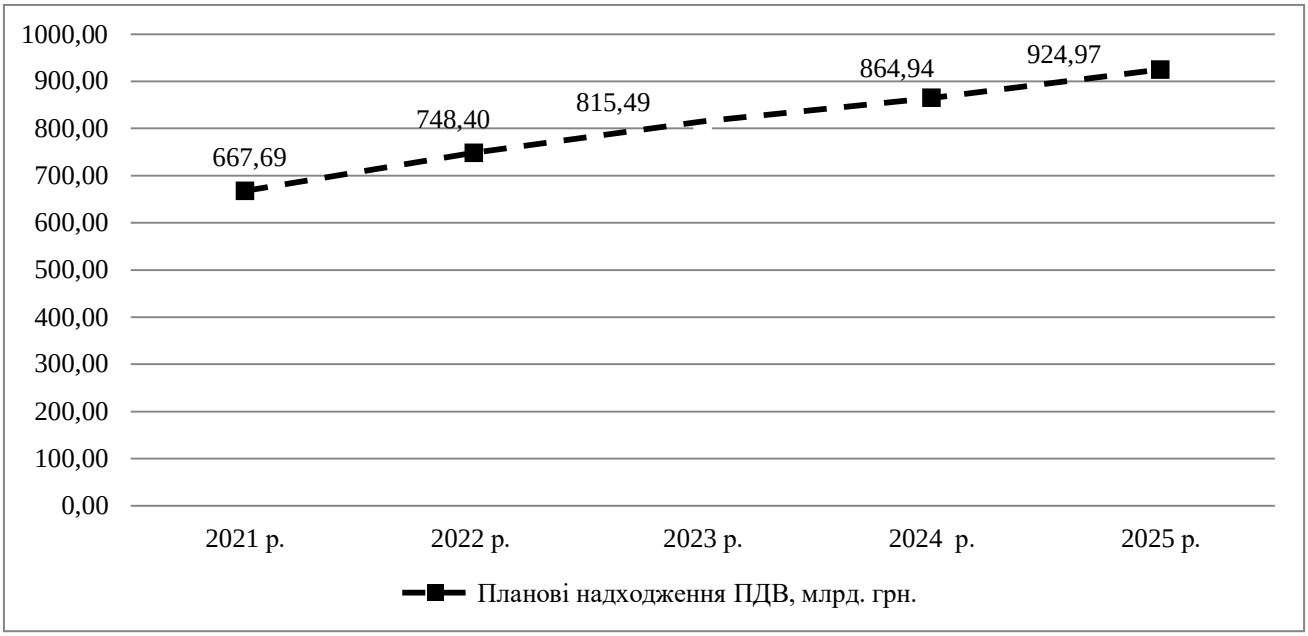

Рис. 3.1 Прогнозовані надходження ПДВ до Державного бюджету України

Джерело: власні дослідження

Згідно наведених прогнозних значень доходів від сплати податку на додану вартість до держбюджету ми відмічаємо, що показники, прогнозовані за допомогою функції ПРЕДСКАЗ, мають стійку тенденцію до зростання.

Застосування одного із методів екстраполяції тренду надходжень від сплати ПДВ – методу побудови трендової моделі на основі кривих зростання дозволяє також здійснити прогноз ПДВ. При цьому прогнозування здійснимо в програмі Microsoft Excel пакету Microsoft Office 2013 із застосуванням функції «Лінія тренду».

Таблиця 3.1

Вихідні дані прогнозу надходжень ПДВ
до Державного бюджету України

Назва показника	Моделі рівняння			
	Лінійна	Логарифмічна	Поліноміальна	Степенева
Рівняння регресії	y=35177x -7E+07	y = 142911ln(x) - 1E+06	y = -2,9792x2 + 12086x - 1E+07	$y = 0x^{485,14}$
Коефіцієнт кореляції	$R^2 = 0,9372$	$R^2 = 0,9373$	$R^2 = 0,9439$	$R^2 = 0,9068$

Джерело: власні дослідження.

Виходячи з наведених вихідних даних (табл. 3.1), визначимо, що найбільш доцільним, на нашу думку, є використання рівняння поліноміальної моделі для прогнозування надходжень ПДВ в Україні.

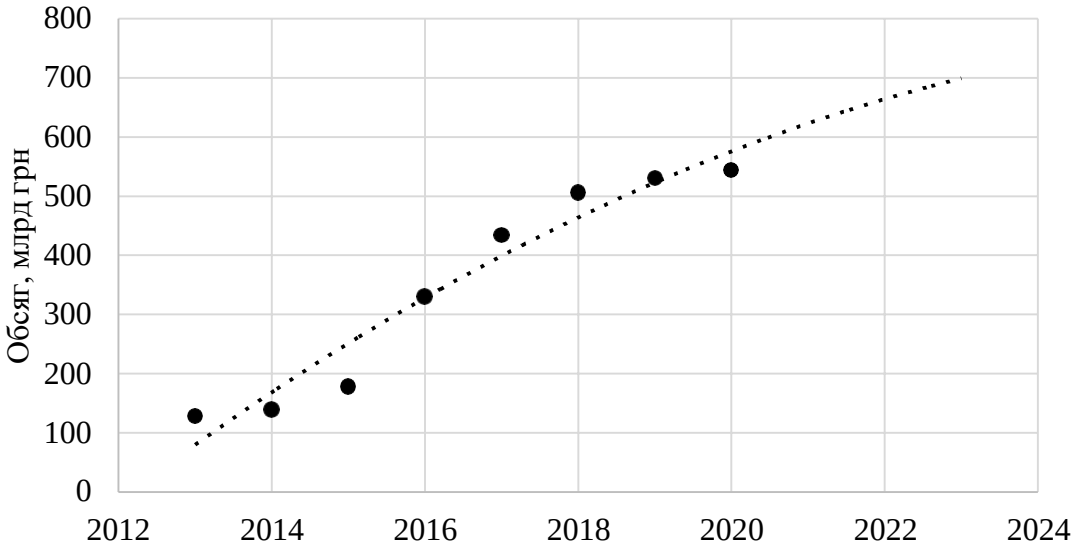

Рис. 3.2. Прогноз надходжень податку на додану вартість
до Державного бюджету України у 2021-2023 рр.

Джерело: власні дослідження.

Вказані припущення обґрунтовуються тим, що відповідно до проведених розрахунків саме ця модель характеризується найбільшою адекватністю – R^2 = 0,9439 (рис. 3.2). Згідно прогнозних розрахунків до кінця 2023 р. надходження від податку на додану вартість зросте до 700 млрд грн.

При цьому, згідно існуючої методики планування на 2021 р. заплановано 141,8 млрд. грн. від сплати податку на прибуток підприємств та 501,7 млрд. грн. від надходжень ПДВ [25].

Запровадження ПДВ в Україні було обумовлене переходом до ринкової економіки та прагненням нашої держави до інтеграції з країнами ЄС, однією з умов набуття членства в якому є наявність даного податку в податковій системі країни [7, с. 52]. Фактичні ставки ПДВ, в країнах-членах ЄС визначені національним законодавством з урахуванням директиви 77/388 в якій системно представлені положення гармонізації ЄС про ПДВ [7, с. 52].

Таблиця 3.2

Ставки ПДВ в країнах ЄС станом на 01.01.2018

Країни-учасниці ЄС	Пільгова знижена ставка	Знижена ставка	Стандартна ставка
Австрія	-	10/13	20
Бельгія	-	6/12	21
Болгарія	-	9	20
Велика Британія	-	5	20
Греція	-	6/13	24
Данія	-	-	25
Естонія	-	9	20
Ірландія	4,8	9/13,5	23
Іспанія	4	10	21
Італія	4	5/10	22
Кіпр	-	5/9	19
Латвія	-	12	21
Литва	-	5/9	21
Люксембург	3	8	17
Мальта	-	5/7	18
Нідерланди	-	6	21
Німеччина	-	7	19
Польща	-	5/8	23
Португалія	-	6/13	23
Румунія	-	5/9	19
Словаччина	-	10	20
Словенія	-	9,5	22

Продовження табл. 3.2

Угорщина	-	5/18	27
Фінляндія	-	10/14	24
Франція	2,1	5,5/10	20
Хорватія	-	5/13	25
Чехія	-	10/15	21
Швеція	-	6/12	25
Україна	-	7/14	20

Джерело: адаптовано та доповнено [32, с. 104].

За даними табл. 3.2 відмітимо, що незважаючи на рівень розвитку економіки, в Україні ставка ПДВ не є низькою відносно окремих країн ЄС. У середньому, у групі розвинених зарубіжних країн, ПДВ формує приблизно 13,5% доходів їхніх бюджетів, хоча частка цього податку регіонально досить варіативно відрізняється [7, с. 54]. Серед вказаного переліку країн спільним у адмініструванні ПДВ є застосування пільгових та знижених ставок даного податку. Застосування пільгових та знижених ставок ПДВ застосовується урядами окремих країн з метою підтримки власного виробництва окремих продуктів харчування, туристичної галузі, медикаментів тощо. У зв'язку з постійним дефіцитом бюджету перспективи зниження основної ставки ПДВ в Україні є малоймовірними. У той же час, доцільно, на нашу думку, ширше впроваджувати диференціацію ставок ПДВ з метою підтримки споживчого попиту та національного виробництва.

Висновки до розділу 3

Встановлено, що в Україні законодавчо закріплена методика прогнозування ПДВ, що характеризується певною складністю розрахунків. Окремі положення Методики здійснення прогнозування ПДВ не знаходять свого відображення при реалізації функцій прогнозування Міністерства фінансів України.

Досліджено, що в Україні ставка ПДВ не є низькою відносно окремих країн ЄС. Серед країн ЄС спільним у адмініструванні ПДВ є застосування пільгових та знижених ставок даного податку. Застосування пільгових та знижених ставок ПДВ застосовується урядами окремих країн з метою підтримки власного виробництва окремих продуктів харчування, туристичної галузі, медикаментів тощо.

ВИСНОВКИ

1. Відповідно до положень Податкового кодексу України встановлено, що податок на додану вартість визначається як непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм Податкового кодексу. Це податок, який нараховується та сплачується з постачання (продажу) товарів, послуг, робіт, а також ввезення товарів на митну територію України

2. Визначено, що суму ПДВ до сплати визначають як різниця податкового зобов'язання та податкового кредиту. Основна ставка ПДВ на будь-який товар чи послугу складає 20%. Крім того, у законодавстві визначено пільгові ставки ПДВ: 14%, 7% та 0%. Документом податкової звітності по ПДВ виступає податкова накладна. Податковий період складає календарний місяць.

3. Досліджено, що ПДВ відіграє ключову роль у формуванні доходів держбюджету. Частка надходжень ПДВ без врахування бюджетного відшкодування має тенденцію до зростання: від 37,8 %, за даними 2013 р., до 54,7 % у 2016 р. Проте, протягом останніх років має місце скорочення вказаної частки ПДВ до 50,5 %.

4. Доведено, що в попередні періоди та за нинішніх умов в Україні сформовано імпорто-орієнтований вид економіки, оскільки надходження від ПДВ з ввезених на територію України товарів мають частку, що становить понад 2/3 усіх надходжень від ПДВ. Через це існує пряма залежність рівня наповнення держбюджету від умов та обмежень постачання імпорту, особливо за сучасних умов карантинних обмежень.

5. Обраховано, що динаміка надходжень ПДВ є відмінною від динаміки ВВП та доходів Державного бюджету України, так як зменшуються показники фіскальної ефективності податку на додану вартість.

6. Встановлено, що в Україні законодавчо закріплена методика прогнозування ПДВ, що характеризується певною складністю розрахунків. Окремі положення Методики здійснення прогнозування ПДВ не знаходять

свого відображення при реалізації функцій прогнозування Міністерством фінансів України.

7. Досліджено, що в Україні ставка ПДВ не є низькою відносно окремих країн ЄС. Серед країн ЄС спільним у адмініструванні ПДВ є застосування пільгових та знижених ставок даного податку. Застосування пільгових та знижених ставок ПДВ застосовується урядами окремих країн з метою підтримки власного виробництва окремих продуктів харчування, туристичної галузі, медикаментів тощо.

Список використаних джерел

1. James K. Exploring the origins and global rise of VAT. *Tax Analyst*. 2011. № 2. С. 15–22.
2. Безверхий К., Юрченко О. Механізм бюджетного відшкодування. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 9. С. 13–17.
3. Вдовиченко А. М., Козоріз Л. О., Паскалова А. Г., Пірникоза П. В., Серебрянський Д. М., Сибірянська Ю. В., Стадник М. В. Податки і збори: сучасні тенденції та перспективи. Київ: «ФОП Лопатіна О.О.». 2019. 392 с.
4. Гаркушенко О.М., Філіппова Н.В. Шляхи гармонізації ставок ПДВ з європейськими: проблеми та виклики. *Економіка промисловості*. 2016. №3 (75). С. 49–73.
5. Дахнова О.Є., Білик М.Ю. Оцінка індикаторів фіскальної ефективності ПДВ в Україні. *Молодий вчений*. 2017 р. № 7 (47). С. 431–435.
6. Доходи зведеного бюджету за 2020 рік. Міністерство фінансів України. URL : https://cutt.ly/ETFmkbx (дата звернення 14.11.2021).
7. Драгальчук Т. С. Європейські тенденції розвитку адміністрування ПДВ. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука».* 2017. № 1 (23). С. 51–55.
8. Залунін В.Ф., Кононова О.Є. Аналіз тенденцій та питання удосконалення механізму непрямого оподаткування, виходячи з міжнародного досвіду. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2016. Вип. 2. С. 309–314.
9. Звітність щодо виконання Державного бюджету України. URL : https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu (дата звернення 11.11.2021).
10. Іванишина О. С., Прокопенко І. А., Панура Ю. В. Удосконалення податкової системи як фактор підвищення фінансової безпеки держави. Ефективна економіка. 2021. № 4. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/4_2021/77.pdf (дата звернення 07.11.2021).
11. Карімов І. К. Інформаційно-обчислювальні системи в економіці : навч. посібник. Дніпродзержинськ : ДДТУ, 2013. 279 с.

12. Карпишин Ю. В., Сус Л. В. Податкові механізми регулювання діяльності агрохолдингів в Україні. *Бізнес Інформ.* 2019. №2. С. 209–217. URL : https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-2-209-217 (дата звернення 14.11.2021).

13. Кміть В. М, Комарницький В.І. Проблеми і недоліки діючої системи непрямого оподаткування в Україні. *Приазовський економічний вісник*. 2018. Випуск 2(07). С. 136-141.

14. Кміть В. М., Сусляк В. В. Непряме оподаткування в Україні та шляхи його вдосконалення. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського.* Серія : Економіка і управління. 2018. Т. 29(68), № 1. С. 91–96.

15. Коваленко Л. О., Міхєєнко Т. В. Адміністрування ПДВ в системі фінансового менеджменту. *Науковий вісник Полісся*. 2016. № 4 (8), ч. 2. С. 293–302.

16. Кондратюк Л. М. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні в контексті детінізації діяльності платників податку. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія».* Серія «Економіка» : науковий журнал. Острог : Вид-во НУ«ОА», грудень 2016. № 3(31). С. 141–147.

17. Крисоватий А., Гуцул І. Фіскальна ефективність ПДВ із ввезених на митну територію України товарів. *Економіст*. 2015. № 5. С. 7–9.

18. Морозова А., Руденко Є. Вплив податку на додану вартість на формування доходів Державного бюджету України. *Економіка та держава*. 2014. № 8. С. 42–46.

19. Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ. Аналітична записка. НІСД. 21.05.2010. URL : https://niss.gov.ua/en/node/486 (дата звернення 04.11.2021).

20. Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук. Л., 2016. 16 с.

21. Откаленко О. Адміністрування податку на додану вартість в умовах євроінтеграції. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2018. № 5. С. 116–129.

22. Оцінка прогнозу надходжень ПДВ на 2019-2021 роки. Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України. Київ. 2019. 27 с.

23. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення 14.10.2021).

24. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість з операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції : Закон України від 17 грудня 2020 р. № 1115. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1115-20#Text (дата звернення 19.11.2021).

25. Про Державний бюджет України на 2021 рік : Закон України № 1081-IX від 15.12.2020 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/file/text/94/f501426n203.xls (дата звернення 18.11.2021).

26. Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість. Міністерство фінансів України Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України Державна податкова адміністрація України Державна митна служба України. Наказ від 31.08.2004 р. № 545/315/502/637. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1202-04#Text (дата звернення 12.10.2021).

27. Про підсумки діяльності Державної казначейської служби України за 2020 рік : Публічний звіт Голови Казначейства Тетяни Слюз. 2021. URL : https://www.treasury.gov.ua/storage/app/uploads/public/602/e68/fb0/602e68fb0b6db069994723.pdf (дата звернення 30.10.2021).

28. Про податок на добавлену вартість : Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 43-93. URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/14-92 (дата звернення 01.11.2021).

29. Про податок на добавлену вартість : Закон України від 20 грудня 1991 р. № 2007. URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2007-12 (дата звернення 01.11.2021).

30. Робота Державної податкової служби в 2019-2020: експертний висновок URL: https://appu.org.ua/main-news/robota-derzhavno%D1%97-podatkovo%D1%97-sluzhbi-v-2019-2020-ekspertnij-visnovok/ (дата звернення 11.11.2021).

31. Садовенко М.М. Аналіз фіскальної ефективності ПДВ в контексті її оптимізації. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2015. № 11. С. 250-254.

32. Самедова Л. Р. ПДВ в Україні та світі: особливості справляння. *Студентський вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2018. № 2 (10). С. 104–107.

33. Слатвінська М. О. Аналіз фіскальної ефективності та регулюючої ролі податку на додану вартість. *Приазовський економічний вісник*. 2018. Випуск 1(06). С. 148-155.

34. Ставку ПДВ знижено до 14 відсотків для операцій з постачання та ввезення окремих видів сільськогосподарської продукції. Головне управління ДПС у Чернівецькій області. 05 березня 2021 р. URL :https://cv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/455926.html (дата звернення 11.10.2021).

35. Стадник М. В. Можливість застосування реверсивного механізму сплати ПДВ в Україні. *Економіка промисловості*. 2015. №4. С. 93-103.

36. Сус Ю.Ю., Бойко Н.С., Назімова К.С., Залюбовська В.В. Роль податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у формуванні бюджетних доходів. *Агросвіт*. 2021. № 23.

37. Турянський Ю. І. Ефективність ПДВ: теоретичні та емпіричні оцінки. *Економіка та держава*. 2014. № 11. С. 28-31.

38. Філіппова Н.В. Напрями гармонізації ставки ПДВ в Україні в контексті міжнародних торгівельних відносин. *Економіка промисловості*. 2016. №2 (74). С. 49-73.

39. Шот А., Платонова Ю. Проблеми та напрями вдосконалення обліку розрахунків за податком на додану вартість на підприємствах України. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2018. - № 2. - С. 151-160.

40. Шуневич А.С. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в контексті оптимізації непрямого оподаткування. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2020. № 1(57). С. 66-72.

41. Щербина Ю. О., Манькута А. І. Податок на додану вартість та його роль у формуванні доходів Державного бюджету України. *Modern Economics*. 2017. №1. С. 73-78.

42. Ярмоленко Ю.Ю. Оптимальні умови своєчасного бюджетного відшкодування ПДВ товаровиробникам сільськогосподарської продукції. URL : https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8663/1/62-64.pdf (дата звернення 21.11.2021).