

DOI 10.31558/2307-2318.2022.3.9

UDC 336.226.322

JEL: H 25, H 26

Юрчишена Л. В.

кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів і банківської справи

Донецького національного університету імені Василя Стуса

ORCID ID: 0000-0002-5904-0758

e-mail: l.yurchishena@donnu.edu.ua

Прищак М. Р.

фінансовий директор

Консультативно-діагностичного центру «PrincessVAB»

ORCID ID: 0000-0002-9593-5671

e-mail: pryshchak.m@gmail.com

**ПОДАТКОВІ НОВАЦІЇ ТА МОДЕЛЮВАННЯ НАДХОДЖЕННЯ ПДВ
ДО БЮДЖЕТУ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОГО СТАНУ**

У статті проаналізовано правові аспекти податкових новацій з адміністрування ПДВ в умовах повномасштабної війни. Зазначено, що основною відмінністю системи територіального податкового адміністрування в Україні є її переважно репресивний характер. Водночас аналіз практики адміністрування податків у зарубіжних країнах виявляють широкі можливості для переходу від репресивної до партнерської (превентивної) моделі адміністрування податків. Проаналізовано зміни до Податкового кодексу України, здійснено оцінку надходжень ПДВ до Державного бюджету, за результатами якої виявлено ознаки стабілізації на низькому рівні як у промисловості, так і в сфері послуг. Подальше відновлення руйнування потужностей і військові дії, зниження попиту та зниження купівельної спроможності домогосподарств, матеріально-технічні труднощі стримують подальше відновлення. Зміни в оподаткуванні ПДВ стосуються тимчасових пільг для бізнесу на період дії воєнного стану, які визначені перехідними положеннями ПКУ. Розроблено прогноз на основі експоненціального тренду, який є більш оптимістичним, однак, враховуючи кризову ситуацію, що почалася внаслідок повномасштабної війни, прогноз на основі параболічної моделі є більш реалістичним, зокрема, на рівні нижньої межі прогнозних значень.

Ключові слова: ПДВ, надходження ПДВ, трендові моделі, прогнозування ПДВ.

Рис.5., Табл.2., Літ.13

Yurchyshena L.

PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of Department of Finance and Banking,
Vasyl' Stus Donetsk National University
ORCID ID: 0000-0002-5904-0758
Email: l.yurchishena@donnu.edu.ua

Pryshchak M.

Finance Director
Consultative and diagnostic center «PrincessVAB»
ORCID ID: 0000-0002-9593-5671
Email: pryshchak.m@gmail.com

**TAX INNOVATIONS AND SIMULATION OF VAT INCOME TO THE BUDGET
UNDER THE CONDITIONS OF MARITAL STATE**

The article analyzes the legal aspects of tax innovations in the administration of VAT in the conditions of a full-scale war. It is noted that the main difference of the system of territorial tax administration in Ukraine is its mainly repressive nature. At the same time, the analysis of the practice of tax administration in foreign countries reveals wide opportunities for the transition from a repressive to a partnership (preventive) model of tax administration. Changes to the Tax Code of Ukraine were analyzed, VAT revenues to the State Budget were assessed, the results of which revealed signs of stabilization at a low level in both industry and the service sector. Further restoration of the destruction of capacities and military actions, a decrease in demand and a decrease in the purchasing power of households, material and technical difficulties restrain further restoration. Changes in VAT taxation concern temporary benefits for businesses during the period of martial law, which are defined by the transitional provisions of the PKU. A forecast based on an exponential trend is developed, which is more optimistic, however, given the crisis situation that began as a result of a full-scale war, a forecast based on a parabolic model is more realistic, in particular, at the level of the lower limit of forecast values.

Key words: VAT, VAT receipts, trend models, VAT forecasting.

Fig. 5, Table 2, Letter 13

Постановка проблеми. В умовах сьогодення особливо актуальною є проблема своєчасного забезпечення грошовими ресурсами дохідної частини державного бюджету. Ступінь вирішення проблеми залежить від ефективності діяльності органів Державної податкової служби України, а також розробки науково обґрунтованої системи оподаткування, яка відповідала б реаліям сьогодення, забезпечувала зростання податкових надходжень до бюджету та підвищувала рівень адміністрування податкових платежів. Податок на додану вартість (далі ПДВ) за останні роки привертає до себе велику увагу, є предметом дискусій щодо доцільності застосування та наслідків справляння для державного бюджету країни [1]. Авторами роботи встановлено, що на ефективність акумулювання ПДВ значно вплинула військова агресія зі сторони РФ. Урядом було введено низку заходів щодо зменшення відсоткової ставки ПДВ, встановлення пільгових режимів щодо тимчасової несплати податку, застосування нових інструментів у механізмі справляння ПДВ.

Аналіз останніх досліджень. В статті проаналізовано податкові новації щодо адміністрування ПДВ у зв'язку із повномасштабною війною. Теоретико-концептуальні аспекти акумулювання ПДВ до бюджету розглядали в свої працях Кіянчук І. [1], Проскурова К.П. [2], Волохової, І. С., Дубовик О. Ю. [3], Андрющенко І.Є. [4], Юрчишена Л.В [6]. Невизначеність діяльності суб'єктів господарювання в умовах повномасштабної війни в Україні підвищує значущість проблематики акумулювання ПДВ до бюджету, що є бюджетоутворюючим податком, потребує визначення основних тенденцій та виявлення взаємозв'язків між чинникам, що обумовлюють зміни та застосування науково обґрунтованих моделей прогнозування ПДВ до бюджету.

Формулювання цілей статті. Метою статті є прогнозування надходження ПДВ до бюджету із врахуванням тенденцій зміни експортно-імпортних операцій та змін до оподаткування в умовах військового стану, визначення адекватності застосованих моделей та реалістичність прогнозів.

Виклад основного матеріалу. Підвищення ефективності функціонування системи податкового адміністрування можливо як на основі зміцнення стабільності та визначеності законодавчого регулювання, так і за рахунок впровадження позитивного зарубіжного досвіду. Але при використанні міжнародних напрацювань у галузі управління податками необхідно враховувати сукупність факторів, пов'язаних з економічною та політичною ситуацією у державі, менталітетом громадянина, і специфікою українського податкового законодавства. Розумне використання зарубіжних методик податкового регулювання та податкового контролю має призвести до вдосконалення системи податкового адміністрування в Україні [2].

Основною відмінністю системи територіального податкового адміністрування в Україні є переважно репресивний характер. Ця система функціонує в основному у формі подальшого контролю, спрямованого на виявлення вже скоєних податкових правопорушень та застосування податкових санкцій. Тим часом аналіз практики податкового адміністрування у зарубіжних країнах виявляє широкі можливості для переходу від репресивної до партнерської (превентивної) моделі податкового адміністрування [3].

У зв'язку з повномасштабним військовим вторгненням російської федерації на територію України законодавець ще у березні шляхом внесення відповідних змін до Податкового кодексу України заборонив усі види податкових перевірок, зупинив перебіг податкових строків, передбачив звільнення від відповідальності за податкові правопорушення та надав низку податкових пільг і преференцій (закони від 03.03.2022 № 2118-ІХ, від 15.03.2022 № 2120-ІХ, від 24.03.2022 № 2142-ІХ) [4].

Вказані зміни були цілком логічним кроком в умовах шокового стану економіки та форс-мажорного режиму роботи як підприємств, так і контролюючих органів. Водночас зазначені зміни мали наслідком те, що окрім безпосередньо загрози пошкодження та знищення майна бізнес зазнав низки проблем у сфері оподаткування, серед яких: фактичне зупинення роботи СЕА ПДВ та як наслідок – неможливість реєстрації податкових накладних і формування безспірного податкового кредиту; неможливість отримання бюджетного відшкодування ПДВ. Більше того, відшкодування ПДВ було призупинено навіть за періоди до 24.02.2022 [5].

Воєнний стан – це період невизначеності і зростаючих ризиків для всіх бізнесів. Влада вживає низку заходів для мінімізації негативних наслідків. Проте інколи ці заходи занадто радикальні й не до кінця продумані. Від цього страждає податкова визначеність, а з нею і передбачуваність не тільки для платників податків, а й для контролюючих органів [5].

Головна зміна – можливість замінити податок на прибуток та ПДВ податком з обігу зі ставкою 2% (у 2021 році податок на прибуток та «внутрішній» ПДВ становили 303,5 млрд грн або понад 27 % податкових надходжень Держбюджету, а за 9 місяців 2022 року 170,2 млрд. грн). При переході на цю систему компанії звільняються від обов'язку нарахування та сплати внутрішнього та імпортного ПДВ, подання податкової звітності, а їхня реєстрація платником ПДВ призупиняється, тобто фактично на цей період суб'єкт господарювання припиняє бути платником ПДВ. Це значно спростить податковий облік. При цьому, на відміну від «звичайної» моделі спрощеної системи оподаткування (ССО), компанії все одно мають сплачувати ЄСВ та податок на доходи фізичних осіб за своїх працівників, крім тих, які є мобілізованими і беруть безпосередню участь у захисті України [6]. Так, помітне суттєве скорочення надходжень «внутрішнього» ПДВ, що становить лівову частку при наповненості бюджету.

Надходження ПДВ до Державного бюджету суттєво залежить від бізнес-активності підприємств, яка з початку 2022 року значно сповільнилася. Так, як платниками податків є бізнес, слід, провести аналіз економічної активності даного сектору економіки (рис.1).

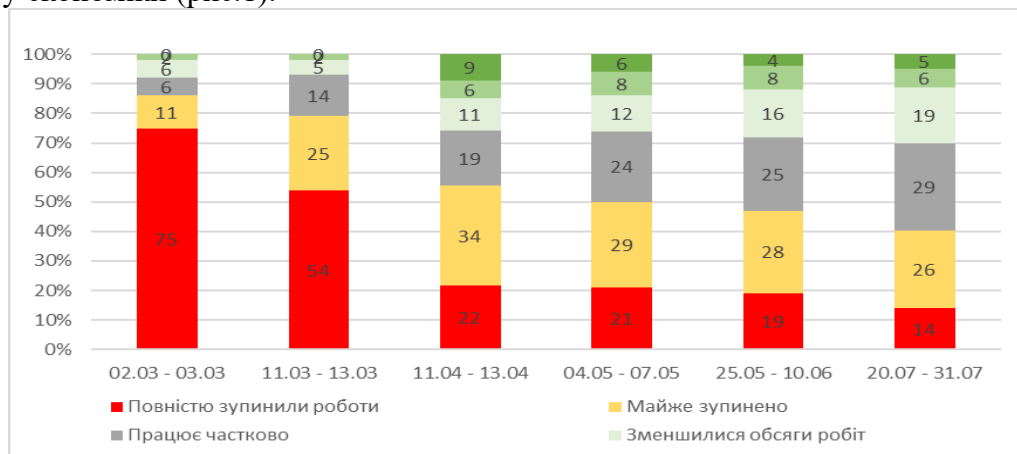


Рис. 1. Стан бізнесу, % відповідей [7]

З рис. 1 видно, що ознаки стабілізації на низькому рівні як у виробничих секторах, так і в секторах послуг. Стримують подальше відновлення руйнування потужностей та бойові дії, скорочення попиту та зниження купівельної спроможності домогосподарств, логістичні складнощі, насамперед для металургів. Попри обставини воєнного часу, жнива тривають доволі успішно, що разом з відновленням роботи окремих портів надає підтримку економічній активності.

В свою чергу, більше половини опитаних Advanter підприємств працюють на 60 % або нижче від довоєнного рівня (рис. 2).

За опитуванням ІЕД, оптимізм бізнесу в короткотерміновій перспективі (на три місяці) дещо зріс. Проте піврічні очікування залишаючись позитивними дещо погіршилися. Фінансовий стан бізнесу стабілізується, але зростання виробничих витрат стає перепоною відновленню. Зберігаються труднощі з логістикою. Таке положення у бізнесі суттєво впливає на виробництво та продаж продукції, а відповідно і на ПДВ промислових підприємств, хоча великі платники постраждали менше.

Скорочення надходжень із ввезених товарів сповільнилося, особливо від ПДВ (станом на вересень 2022 р. надходження від зовнішнього ПДВ склали 170,9 млрд. грн, що становить 13,7 % від загальних надходжень до бюджету) [11] та податків на

міжнародну торгівлю, завдяки скасуванню окремих пільг на імпорт. Коригування курсу гривні та певна стабілізація обсягів імпорту також мали внесок. Проте, ключовим джерелом доходів залишаються внутрішні податки, попри їх скорочення в серпні переважно за рахунок податку на прибуток підприємств з огляду на значний спад економіки в II кварталі [8].

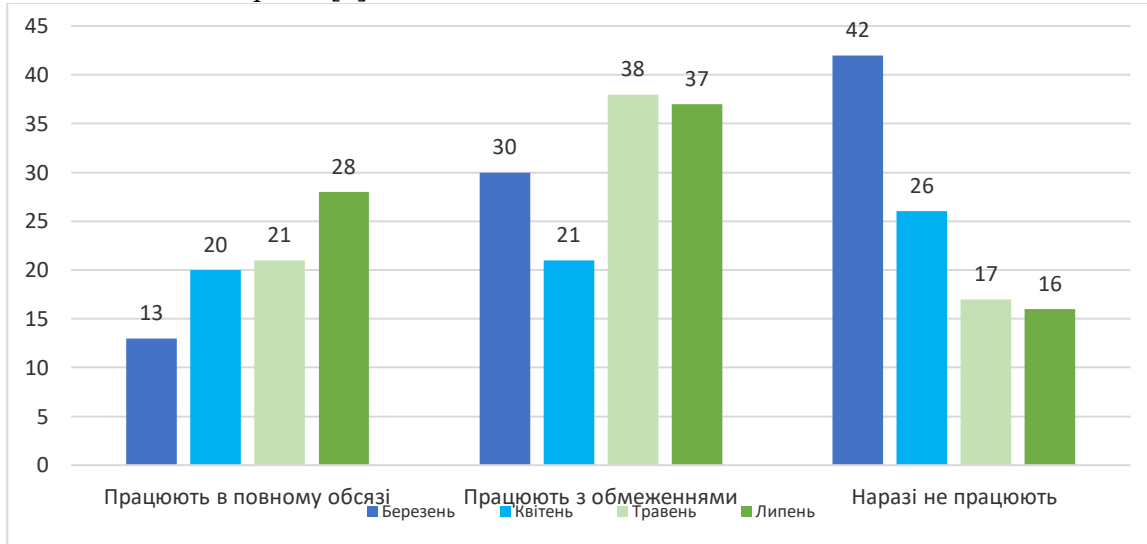


Рис. 2. Робота компаній, % відповідей [8]

Слід зазначити, що до 2023 року інформація щодо оподаткування господарських ПДВ у 2023 році відсутня. Зміни в оподаткуванні ПДВ стосуються тимчасових преференцій для бізнесу на період військового стану, в т. ч. тимчасові звільнення від ПДВ, що визначено перехідними положеннями ПКУ [7] та які завершуються 01.01.2023 року, проте залежно від ситуації можуть бути пролонговані [7]:

–постачання програмних продуктів та криптографічних засобів захисту інформації дії;

–звільнення операцій постачання послуг з демонстрування, розповсюдження, показу та/або публічного сповіщення національних фільмів та іноземних фільмів, дубльованих, озвучених державною мовою на території України, демонстраторами, розповсюджувачами та/або організаціями мовлення (публічними сповіщувачами);

–постачання товарів (майна), яке вилучене у боржників, зокрема банками [10].

Перехідними положеннями ПКУ [7] визначено: п. 2, пп. 74, що пільгова ставка ПДВ 7% діє щодо операцій з постачання послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування, бензину та дизпалива (п. 2, пп. 82).

Надходження ПДВ до державного бюджету здійснюється за рахунок вироблених і ввезених на територію України товарів, робіт та послуг, що представлено на рис. 3.

Впродовж 2015-2021 рр. та включно по лютий 2022 р. приріст надходження ПДВ до бюджету здійснюється за рахунок ввезених в Україну товарів, проте російська агресія внесла свої корективи, і починаючи з березня 2022 р. спостерігається протилежна тенденція, найбільш кризовим був березень 2022 р., в якому надходження ПДВ з ввезених товарів скоротилося на 77,9 %, в наступні періоди до червня 2022 р. включно спостерігається негативний приріст до 58,8 % відносно попереднього періоду, проте це значні втрати з недоотриманого ПДВ за рахунок обмеження перетину кордону, коливаннями валютного курсу, військовими діями, частковою, а в деяких

регіонах України, і повною втратою бізнес-активності підприємств, які працюють з міжнародними компаніями.

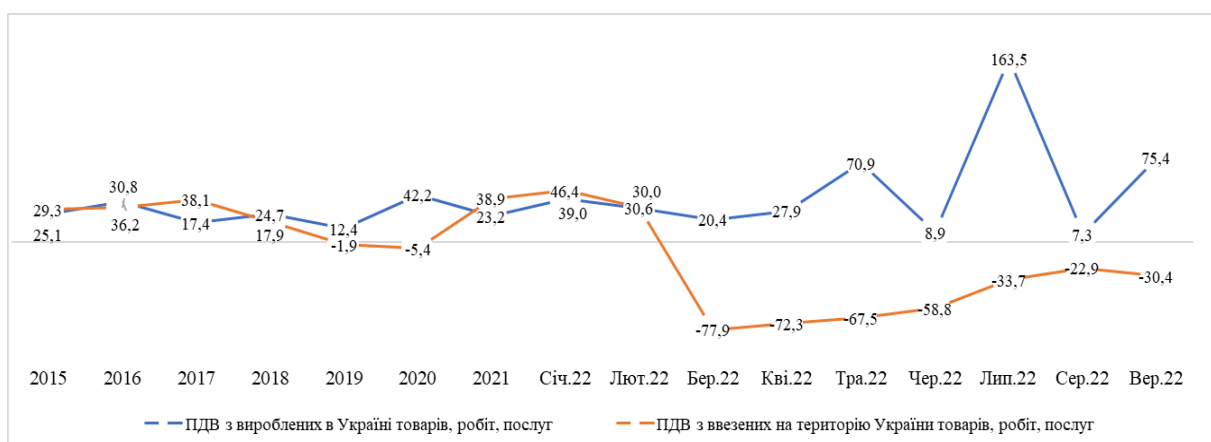


Рис. 3. Зміна темпів приросту ПДВ до державного бюджету, %
*побудовано за статистичними даними [14]

ПДВ з вироблених в Україні товарів, робіт, послуг, демонструє відносну стійкість та позитивний приріст відносно попередніх періодів, при цьому досягає пікових приростів у липні 2022 р. в період збору урожаю аграріями. Тому, попри військові дії та неможливість працювати підприємствам в зонах бойових дій бізнес тримається і забезпечує відносну стійкість надходжень ПДВ до бюджету, із властивими сезонними та кризовими коливаннями.

Вище зазначені зміни надходження ПДВ пов'язані з експортно-імпортними операціями, що демонструють протилежні помісячні тенденції відносно двох попередніх років.

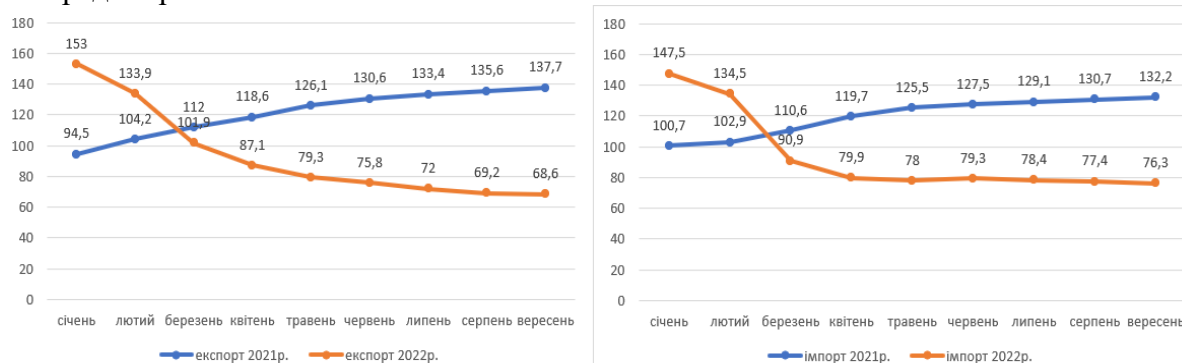


Рис. 4. Темпи приросту експорту/імпорту товарів у % до попереднього року
*побудовано за статистичними даними [13]

Негативні тенденції надходження ПДВ у 2022 р. прямо пов'язано із скороченням експортних та імпортних операцій в країні відносно попереднього періоду. Нестійкість надходжень потребує прогнозування за допомогою трендових моделей надходження ПДВ до бюджету, для цього адаптуємо лінійну, параболічну, логарифмічну та експоненційну моделі. Для вибору найкращої трендової моделі прогнозування розраховуємо за допомогою програми MS Excel формальні критерії апроксимації кожної з них: коефіцієнт кореляції, коефіцієнт детермінації, МНК (метод найменших квадратів), відносна помилка апроксимації (табл. 1).

Таблиця 1
Формальні критерії апроксимації трендів надходження ПДВ до бюджету за
період 2010-2021 рр.

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

*розраховано авторами

Коефіцієнти кореляції та детермінації найкращі у параболічній моделі. МНК (сума квадратів залишків), який вказує на похибку між фактичними значеннями надходження ПДВ до бюджету і змодельованими, має бути мінімальним і така ситуація спостерігається також у параболічній моделі. Відносна помилка апроксимації вказує на статистичну точність моделі і має бути менше 15 %. З розрахованих моделей найкращий показник відносної помилки апроксимації у експоненційній моделі (10,3%). Виходячи з табл. 1, можна зробити висновок, що найкращі критерії у параболічній і експоненційній моделях, які мають такі рівняння тренду:

- параболічна модель: $\hat{y}_t = 96050,5 - 489,4t + 2963,6t^2$.
- експоненційна модель: $\hat{y}_t = 77628,4e^{0,158t}$.

Розрахуємо прогнозні значення надходження ПДВ до бюджету на основі цих моделей тренду. Результати розрахунків наведені у табл. 2.

Таблиця 2
Прогноз надходження ПДВ до бюджету на 2022-2024 рр.

Параболічний тренд	Довірчий інтервал прогнозу (параболічний тренд)		Експоненційний тренд	Довірчий інтервал прогнозу (експоненційний тренд)	
98524,7	-	-	90958,7	-	-
106926,0	-	-	106578,1	-	-
121254,5	-	-	124879,5	-	-
141510,1	-	-	146323,7	-	-
167692,9	-	-	171450,3	-	-
199802,8	-	-	200891,6	-	-
237839,9	-	-	235388,5	-	-
281804,2	-	-	275809,2	-	-
331695,5	-	-	323170,9	-	-
387514,1	-	-	378665,5	-	-
449259,7	-	-	443689,5	-	-
516932,6	Нижня межа	Верхня межа	519879,5	Нижня межа	Верхня межа
590532,5	523485,0	657580,1	609152,7	542773,8	675531,5
670059,6	603012,1	737107,2	713755,8	647376,9	780134,6
755513,9	688466,4	822561,5	836321,2	769942,4	902700,0

*розраховано авторами

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

Наочно представимо результати прогнозів на рис. 5.

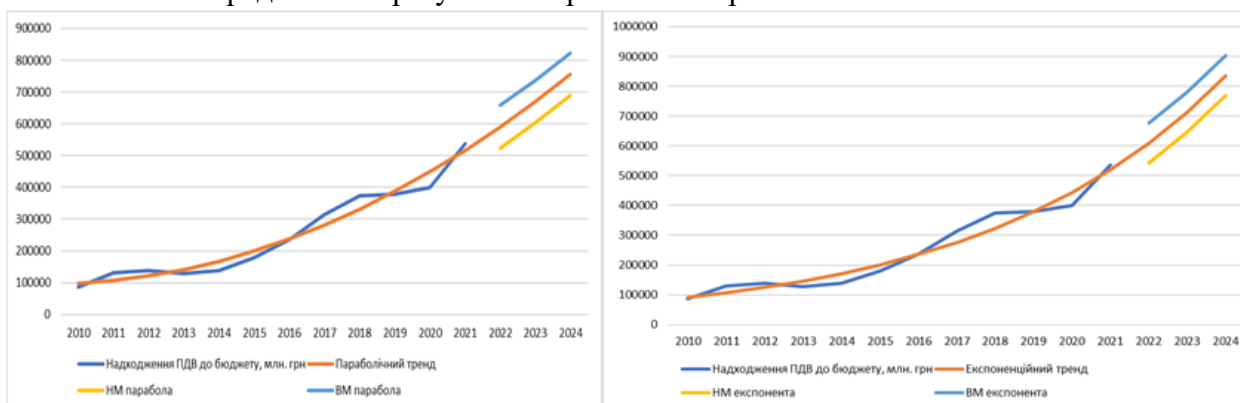


Рис. 5. Прогноз надходження ПДВ за параболічним та експоненційним трендом

*побудовано авторами

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

Висновки. Отже, в умовах воєнного часу ефективність акумулювання ПДВ дещо знизилася та набрала нових форм. Зокрема, платники податку, які до переходу на сплату 2-відсоткового єдиного податку були платниками ПДВ, звільнюються від нарахування та сплати ПДВ, їх реєстрація платником податку на додану вартість є призупиненою, і всі податкові обов'язки з ПДВ призупиняються.

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

Встановлено, що під час дії воєнного стану не вважається використанням в неоподатковуваних операціях або операціях, що не є господарською діяльністю, якщо товари, придбані з ПДВ були знищені або втрачені внаслідок військової агресії, а також якщо такі товари були передані у державну чи комунальну власність, в т. ч. на потреби оборони. Також не вважаються постачанням товарів операції з безоплатної передачі на користь Збройних Сил України чи інших воєнізованих формувань.

В подальшому передбачається дослідження концептуальних підходів до адміністрування ПДВ із гармонізацією до законодавства ЄС.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кіянчук І. Проблеми справляння ПДВ в Україні та шляхи їх вирішення.
URL:
<http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/2849/1/%D0%9A%D1%96%D1%8F%D0%BD%D1%87%D1%83%D0%BA%20%D0%86..pdf>
2. Проскура К.П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період:

ефективність та напрями модернізації – К.: ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.

3. Податкова система: Навчальний посібник / [Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін.]; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. – Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. – 402 с

4. Андриющенко І.С. Міжнародний досвід організації податкового адміністрування. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2015/41.pdf

5. Війна, агро, ПДВ: що нового у сфері оподаткування. *Інтернет ресурс*. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/viyna-agro-pdv-shcho-novogo-u-sferi-opodatkovannya.html>

6. Юрчишена Л.В., Хом'якова Ю.С. Макроекономічний аналіз і оцінка стану, тенденцій, проблем та перспектив розвитку системи електронного адміністрування ПДВ в Україні. *Фінанси. Облік. Банки*. – 2017. – №1(22). – С. 181-189.

7. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI, зі змінами та доповненнями. URL: <http://www.rada.gov.ua>

8. Advanter Group — партнер для ринкового прориву. *Інтернет ресурс*. URL: <https://advanter.ua/>

9. ДПС заблоковано понад 2 млн ПН: Спілка Українських Підприємців звернулася до Президента. *Інтернет ресурс*. URL: <https://news.dtkr.ua/taxation/pdv/79922-dps-zablokovano-ponad-2-mln-pn-spilka-ukrayinskix-pidprijemciv-zvernulasya-do-prezidenta>

10. ПДВ у 2022 році. *Інтернет ресурс*. URL: https://buhplatforma.com.ua/article/9294-pdv-u-2022-rots#anc_15

11. Аналіз виконання державного та місцевих бюджетів за 9 місяців 2022 року. *Інтернет ресурс*. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/15748>

12. Офіційний сайт державної служби статистики. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>

13. Офіційний портал публічних даних. URL: <https://spending.gov.ua/new/>

REFERENCES

1. Kiyanchuk I. Problemy spravlyannya PDV v Ukraini ta shlyakhy yikh vyrishennya. URL: <http://dspace.wnu.edu.ua/bitstream/316497/2849/1/%D0%9A%D1%96%D1%8F%D0%BD%D1%87%D1%83%D0%BA%20%D0%86.pdf>

2. Proskura K.P. Podatkove administruvannya v Ukraini v postkryzovyy period: efektyvnist' ta napryamy modernizatsiyi – К.: ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.

3. Podatkova systema: Navchal'nyy posibnyk / [Volokhova I. S., Dubovyk O. YU., Slatvins'ka M. O. ta in.]; za zah. red. I. S. Volokhovoyi, O. YU. Dubovyk. – Kharkiv: Vydavnytstvo «Disa plus», 2019. – 402 s

4. Andryushchenko I.YE. Mizhnarodnyy dosvid orhanizatsiyi podatkovoho administruvannya. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2015/41.pdf

5. Viyna, ahro, pdv: shcho novoho u sferi opodatkovannya. Internet resurs. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/viyna-agro-pdv-shcho-novogo-u-sferi-opodatkovannya.html>

6. Yurchyshena L., Khomiakova Yu. Macroeconomic analysis and estimation of the state, trends, problems and prospects for development of the electronic administration system of vat in Ukraine. *Finances. Accounting. Banks*. – 2017. – №1(22). – С. 181-189

7. Podatkovyi kodeks Ukrainu vid 02 grudnya 2010 p. № 2755-VI. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/>

8. Advanter Group — partner dlya rynkovoho proryvu. Internet resurs. URL: <https://advanter.ua/>
9. DPS zablokovano ponad 2 mln PN: Spilka Ukrayins'kykh Pidpryyemtsiv zvernulasya do Prezydenta. Internet resurs. URL: <https://news.dtkr.ua/taxation/pdv/79922-dps-zablokovano-ponad-2-mln-pn-spilka-ukrayinskix-pidprijemciv-zvernulasya-do-prezydenta>
10. PDV u 2022 rotsi. Internet resurs. URL: https://buhplatforma.com.ua/article/9294-pdv-u-2022-rotsi#anc_15
11. Analiz vykonannya derzhavnoho ta mistsevykh byudzhetyv za 9 misyatsiv 2022 roku. Internet resurs. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/15748>.
12. Ofitsiynyy sayt derzhavnoyi sluzhby statystyky. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>
13. Ofitsiynyy portal publichnykh danykh. URL: <https://spending.gov.ua/new/>