

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975) [www.economy.nayka.com.ua](http://www.economy.nayka.com.ua) | № 6, 2020 | 25.06.2020 р.

DOI: [10.32702/2307-2105-2020.6.76](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.6.76)

УДК 336.226.322

JEL Classification: H20, H21, H25, H26, H30

*Н. Г. Синютка,  
к. е. н., доцент кафедри фінансів,  
Національний університет "Львівська політехніка"  
ORCID ID: 0000-0002-4294-2149*

*О. Б. Курило,  
к. е. н., доцент кафедри фінансів,  
Національний університет "Львівська політехніка"  
ORCID ID: 0000-0002-4265-9247*

*О. Я. Побурко,  
к. е. н., доцент кафедри фінансів,  
Національний університет "Львівська політехніка"  
ORCID ID: 0000-0002-9140-4099*

## **АНАЛІЗ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ**

*N. Synyutka  
PhD in Economics, Associate Professor, Department of Finance,  
'Lviv Polytechnic' National University*

*O. Kurylo  
PhD in Economics, Associate Professor, Department of Finance,  
'Lviv Polytechnic' National University*

*O. Poburko  
PhD in Economics, Associate Professor, Department of Finance,  
'Lviv Polytechnic' National University*

### **ANALYSIS OF FISCAL EFFICIENCY OF VAT ELECTRONIC INVOICING SYSTEM IN UKRAINE**

*Розкрито причини запровадження, зміст та вплив реформи електронного адміністрування ПДВ на фіскальну ефективність податку на додану вартість в Україні. Узагальнено показники СЕА ПДВ в розрізі кількості контрагентів- платників податку, обсягів емісії електронних податкових накладних, у порівнянні із ВВП та фактичними надходженнями податку. Оцінювання фіскальної ефективності податку проведено із використанням цюквартальних індикаторів щодо ВВП.*

*Основними цілями електронної реформи справляння ПДВ в Україні є повернення справедливості у процес оподаткування: усунення фіктивних постачальників, знищення «податкових ям», «скруток», конвертаційних центрів, «оптимізаторів», боротьба з ухиленням від сплати через покращення адміністрування, скорочення дискреції, усунення*

корупційних чинників, усунення адміністративного тиску з боку податкових органів, спрощення адміністрування та сплати ПДВ тощо.

Доведено, що цифрові трансформації в оподаткуванні насамперед стимулюють прозорість процедур оподаткування. Доступ підприємств до електронного відшкодування ПДВ стабілізував надходження податку до бюджету та його відшкодування у 2016-2019 роках.

Обґрунтовано недостатність позитивного впливу СЕА ПДВ на ефективність справляння податку за операціями на внутрішньому ринку. Чинниками фіскальної стагнації ПДВ в Україні є: тіньовий сектор економіки, застосування спрощеної системи оподаткування для уникнення ПДВ, не включення до складу податкової бази електронних товарів і послуг.

**Theoretical background:** *there's ongoing global acceleration of automation and digitalization in financial processes. It points in turn for significant changes in fiscal policy and space. During 2015-2017 VAT electronic invoicing system was adopted in Ukraine. It was estimated the positive impact of e-invoicing reform on budget revenues of value added tax, tax liabilities across all firms, tax compliance etc.*

*After analysis of several scientific studies, fundamental approaches have been elaborated to understand system of e- taxation. The basic hypothesis for research was to study possible impact of the VAT electronic invoicing system on tax revenues in Ukraine. Possible directions: increasing fairness, optimizing state expenditures, saving budget funds based on innovative digital technology.*

**Purpose of the article:** *the goal is to investigate empirically the impact of VAT e-invoicing on a fiscal efficiency of VAT tax. Methodological approaches to understand the essence and nature of taxation under the conditions of an innovative digital trend in society can be used to implement a fair fiscal policy in Ukraine.*

**Research methods and data:** *following methods were used during the research of Ukrainian VAT electronic invoice system: dialectical method; method of analysis and synthesis; statistical methods – for analyzing the dynamics of indicators during the period under research; structural and logical analysis – for generalize the theoretical and methodological principles of building tax system in Ukraine.*

*Main source of data was statistical data, data and analytical base of tax authorities, data of the State Treasury Service of Ukraine.*

**Main findings:** *The reasons for the introduction, content and impact of the reform of e-VAT administration on the fiscal efficiency of value added tax in Ukraine are revealed. The practice and dynamics of e-VAT administration in Ukraine are summarized. The VAT SER indicators are summarized in terms of the number of taxpayers' counterparties, the volume of electronic tax invoices, compared to GDP and actual tax revenues. The assessment of the fiscal efficiency of the tax was conducted using quarterly indicators of GDP. It was established that e-invoicing in Ukraine increases VAT collection and improves its mechanism. Despite that, the fiscal efficiency of VAT hasn't increased.*

**Conclusions.** *The lack of a positive impact of e- reform on value added tax collection in Ukraine was revealed. The main factors causing fiscal VAT stagnation in Ukraine are: a significant shadow economy, using a simplified tax system, non-taxation of electronic goods and services. Digital tools, e-invoicing system should be supplemented by other reforms to improve revenue mobilization, enhance compliance.*

*The conclusions on the advantages of electronic system are made, including transparency, reducing corruption, elimination of administrative pressure from tax authorities. Potential risks, threats and disadvantages of VAT e-invoicing system in Ukraine are highlighted.*

**Ключові слова:** *фіскальний простір; електронна податкова накладна (ЕПН); система електронного адміністрування (СЕА) ПДВ; діджиталізація; фіскальна ефективність; непрямі податки.*

**Keywords:** *fiscal space; electronic tax invoice (ETI); VAT electronic invoicing system (EIS); digitalization; fiscal efficiency; indirect taxes.*

**Постановка проблеми** Зниження фіскального значення ПДВ в фіскальному просторі України упродовж останніх десятиліть вимагає застосування ефективних рішень в його адмініструванні. Євроінтеграційні прагнення України та обов'язковість справляння саме податку на додану вартість для усіх країн-членів Євроспільноти не дозволяють заміну ПДВ на інші форми непрямого оподаткування.

ЄС розпочав дискусію щодо можливих векторів реформування ПДВ ще у 2010 році, яка призвела до запровадження зворотного підходу для обрахунку податку. Натомість інші країни світу впровадили електронне адміністрування цього податку. Електронне адміністрування ПДВ (e-invoicing VAT) заміщує обтяжливі паперові процеси визначення податкових зобов'язань та кредиту в режимі реального часу, дозволяє автоматизувати податкові перевірки, блокувати підозрілі та схемні операції, зменшувати вплив корупційного чинника. Незважаючи на широке застосування та швидке поширення e-invoicing, емпіричні докази позитивного впливу «електронного ПДВ» на ефективність процесів оподаткування обмежені, особливо в економіках, що розвиваються.

Це дослідження присвячене поглибленому розумінню об'єктивних наслідків цифровізації процесів оподаткування, зокрема, запровадженню системи електронного адміністрування (СЕА) ПДВ в Україні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій** Проблематика електронного адміністрування податків досліджується у численних працях зарубіжних авторів А. Шаха [1], М. Беллона, Е. Даблі - Норіс [2], Е. Гаттона [3], М. Кіна [4], П. Даймонда, Дж. Мірліса [5], П. Елпіна [6], В. Новоседляка [7] та інших, охоплюючи як досвід окремих країн, так і адміністративні особливості запровадження цифрового податкового інструментарію.

Пошук нових векторів у адмініструванні податку на додану вартість, посилення його фіскальної та регуляторної ефективності, зарубіжний досвід та успішні практики оподаткування доданої вартості досліджують українські науковці В. Вишневський, Т. Єфименко, Ю. Іванов, А. Крисоватий [8], Д. Серебрянський [9], Ю. Сибірянська, А. Соколовська [11], проте вітчизняний науковий дискурс не акцентує увагу на інформаційних асиметриях фіску та їх подоланні через систему електронного адміністрування ПДВ в Україні.

**Формулювання цілей статті** Ефективність функціонування системи електронного адміністрування ПДВ в Україні дотепер не дістала однозначної оцінки. Так, окремі експерти вважають запровадження СЕА успішним, хоч би внаслідок потенціалу для покращення податкового аудиту, можливостей ефективної боротьби з ухиленням від сплати ПДВ, зменшення оптимізаційних схем у цій сфері. Інша частина експертного середовища наголошує на недоцільності, а відтак на необґрунтованій витратності експлуатації системи СЕА.

Тому метою дослідження постає формалізація теоретичного обґрунтування у світлі діджитал-трансформацій фіскального простору, аналіз ефектів СЕА ПДВ, оцінка його переваг та недоліків, розкриття проблем, які знижують фіскальну ефективність податку, пропозиції щодо вдосконалення його використання тощо.

**Виклад основного матеріалу** Якщо проаналізувати фіскальну віддачу податку на додану вартість в Україні, то незважаючи на його високу нормативну ставку – 20 % від бази оподаткування – він характеризується невисокою ефективністю, причому вона ще й знижується з року в рік. Якщо у 1998 році частка ПДВ (від операцій на внутрішньому ринку за мінусом відшкодування) у вітчизняному ВВП складала 5,8% [10], то у 2008-09 рр чисте позитивне сальдо ПДВ впало до 1,1-1,2 % ВВП. Відбувалося це на тлі прискореного зростання переplat бюджету перед експортерами з відшкодування ПДВ.

В Україні ключова проблема ПДВ полягає в площині солідарної відповідальності для усього ланцюжка постачальників-покупців. Оскільки ПДВ справляється кумулятивно на усіх стадіях та етапах виробництва товару, недоплата чи шахрайство одного контрагента спричиняє зобов'язання з ПДВ для інших учасників ланцюжка. Поширення шахрайства, непокараність фіктивних постачальників спричиняло перекладання чужої відповідальності на сумлінних контрагентів, вимивало їхні обігові кошти, ставало підставою для застосування адміністративних покарань та судової тяганини.

Така схема нарахування та сплати ПДВ є типовою для різних країн світу, в тому числі і країн ЄС, проте в Україні процес ухилення від сплати ПДВ упродовж двох десятиліть переріс у повноцінну нелегальну індустрію. За роки функціонування ПДВ в Україні утворилася суміжна тіньова «ПДВ-економіка» - із власним ринком, попитом, пропозицією, курсом та бенефіціарами такої системи. Деформована система суспільних відносин замість державного контролю за справлянням ПДВ стимулювала платників податку ухилятися від його сплати.

Схеми з ухилення від ПДВ з'явилися одночасно із запровадженням власне ПДВ у 90-х роках ХХ ст. Спеціальні схемні контрагенти створювалися під протекторатом державних органів влади, метою діяльності таких підприємств було формування фіктивного податкового кредиту внаслідок укладання операцій з продажу товарів, послуг, які існували лише в паперовій формі без фактичного виконання. Такі операції дістали назву «безтоварних». З плином часу ринок схемного податкового кредиту монополізувався, вартість нелегальних послуг зросла з 5-6 відсотків від суми такого кредиту до 11-12 %.

Подібна ситуація із ПДВ простежувалась і в країнах ЄС та отримала назву «карусельного шахрайства» (від англ. “carousel fraud”), коли одна з компаній у ланцюгу поставки товарів, збираючи суми податку, врешті-решт зникала, не перераховуючи податок до бюджету, проте залишивши право на бюджетне відшкодування своїм контрагентам-партнерам [2, 3, 11].

І якщо для боротьби із «карусельним шахрайством» країни ЄС застосували метод нарахування оберненого ПДВ для високоризикових галузей економіки [4, 11], то Україна одночасно з Бразилією, Перу та іншими країнами Латинської Америки обрала шлях запровадження електронної емісії податкових накладних з податку на додану вартість.

Іншою причиною невисокої ефективності ПДВ є значний рівень тінізації економіки України – 40-45 % ВВП. На думку багатьох експертів, це наслідок дискреції, тобто вибіркового застосування податкового законодавства, часті його зміни, надмірна концентрація функцій та обов'язків у податкових органах, нераціональне адміністрування та невідшкодування ПДВ експортерам, надання необґрунтованого, навіть корупційного сприяння окремим платникам. Тому вилучення корупційної компоненти, покращення процесів адміністрування податку через його діджиталізацію, усунення надмірного і некоректного впливу чиновників податкового відомства може спричинити позитивні ефекти для податкових надходжень бюджету від ПДВ, зниженню тінізації економіки, покращенню інвестиційного клімату тощо.

Окремі процедури електронного адміністрування ПДВ з'явилися в Україні у 2012 році на підставі ст. 201 Податкового кодексу. Великі платники податку формували спеціальні реєстри податкових накладних на суму продажу товарів понад 10 тисяч гривень із електронною реєстрацією. Загалом такий підхід відповідає світовій практиці поетапного запровадження цифрового формату справляння ПДВ, коли апробація спочатку відбувається для певної групи платників. Проте він не дав значимого ефекту у вигляді додаткових надходжень податку до бюджету, тому було прийняте рішення про запуск повноцінної електронної системи СЕА ПДВ.

Пілот СЕА ПДВ стартував в Україні поетапно: з 2014 року для окремих груп платників податку, з 1 січня до 1 липня 2015 р. - у тестовому режимі; з 1 липня 2015 р. - для великих платників, з 01 січня 2016 р - на постійній основі для всіх підприємств та приватних підприємств.

СЕА ПДВ, організована на центральному рівні ДФС, забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податку: сум податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - ЄРПН), та розрахунках коригування до них; сум податку, сплачених платниками при ввезенні товарів на митну територію України; сум поповнення та залишку коштів на рахунках у системі електронного адміністрування ПДВ; суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні в ЄРПН.

Водночас СЕА ПДВ не внесла кардинальних змін до загальних принципів справляння ПДВ, затверджених Податковим кодексом України. Норми Кодексу, які визначають коло платників ПДВ, об'єкт і базу оподаткування, підходи у формуванні податкових зобов'язань та податкового кредиту, залишилися сталими.

Крім того, запроваджені електронні рахунки для платників ПДВ - рахунок, відкритий платнику податку в Казначействі, на який платником перераховуються кошти з власного поточного рахунку для збільшення розміру суми, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної в ЄРПН.

Датою початку використання електронного рахунку для суб'єктів господарювання стало 01 лютого 2015 р., для нових суб'єктів господарювання - дата їх реєстрації платниками податку. Протягом дії системи електронного адміністрування ПДВ платники податку самостійно зараховують на такі електронні рахунки кошти з власних поточних рахунків.

З квітня 2017 року функціонує опція автоматичного відшкодування ПДВ експортерам, що передбачає безумовне повернення нагромаджених ними сум податкового кредиту з ПДВ на банківські рахунки платника податку. З 1 липня 2017 року оплата ПДВ відбувається виключно з електронного рахунку, що обліковується в системі електронного адміністрування ПДВ, а не з банківського рахунку.

Таким чином, основним механізмом запровадження СЕА ПДВ було встановлення дієвого одночасного он-лайн контролю відразу за усіма платниками податку та аналіз емітованих ними податкових накладних (ЕПН). Робоча гіпотеза: забезпечення транспарентності ланцюжків - процесів постачання товарів і послуг між контрагентами - дасть можливість податковим органам усунути з ланцюжка поставок «податкові ями», «конверти» та «скрутки».

Як бачимо, нова електронна система СЕА ПДВ накладає цілий ряд обмежень і ускладнень для платників податків: супровід баз даних, збереження інформації, переведення усієї документації з ПДВ у цифровий формат, ризик отримати блокування податкової накладної, а, отже, втратити контрагента.

Важливо при цьому пам'ятати, що рівномірність та нейтральність ПДВ як фіскального інструменту досягаються саме після продажу товару/ послуги кінцевому споживачу. Під час виробництва та усіх стадій реалізації товарів тягар авансової сплати ПДВ (а по суті – кредитування бюджету) несуть підприємства за рахунок вимивання власних обігових коштів.

Динаміку запровадження СЕА ПДВ в Україні узагальнено в Таблиці 1.

**Таблиця 1.**  
**Динаміка запровадження СЕА ПДВ в Україні у 2015-2019 роках**

Показник	2015	2016	2017	2018	2019	Разом
1	2	3	4	5	6	7
Кількість платників ПДВ загальна на кінець року, тис од	233,0	245,2	241,4	272,4	278,1	-
Платники ПДВ, які емітували ЕПН в системі, тис од	203,1	206,4	216	234,8	242,6	-
У відсотках до зареєстрованої кількості	87,2%	84,2%	89,5%	86,2%	87,2%	-
Кількість ЕПН, що зареєстровані в системі, млн од	232,1	226,3	219,7	234,9	248,5	1161,5
Кількість ЕПН на суму ПДВ 10 тис грн і більше, що зареєстровані в системі, млн од	8,55	10,96	13,44	15,6	-	48,50
У відсотках до загальної кількості ЕПН	3,7%	4,8%	6,1%	6,6%	-	6,1%
Загальна сума ПДВ в ЕПН, млрд грн	982,7	1288,0	1434,8	1 729,9	1831,4	7266,8
Надійшло до бюджету ПДВ від операцій на внутр ринку, млрд грн	107,4	148,5	183,5	210,8	240,8	891,0
У відсотках до емітованих сум ПДВ за ЕПН	10,9%	11,5%	12,8%	12,2%	13,1%	-

*\*Джерело: сформовано автором [12,13]*

Станом на 01 січня 2020 року в СЕА налічується 242,6 тисяч платників ПДВ в порівнянні з 206,3 тис у 2016 році, які здійснили реєстрацію податкових накладних в однойменному Реєстрі. Упродовж 2015-2019 років ними емітовано і зареєстровано 1161,5 млн ЕПН на суму ПДВ 7266,8 млрд грн. (з яких 48,5 млн накладних містять суму ПДВ понад 10 тис грн). Зрозуміло, що не всі платники ПДВ реєстрували ЕПН в системі – лише 84,2-89,5 %% від усіх зареєстрованих платників податку (за мінусом новостворених, недіючих, в стадії ліквідації, банкрутства тощо).

Співвідношення кількості податкових накладних на суму ПДВ 10 тис грн і загальної кількості знаходиться в інтервалі 3,7-6,6%. Із врахуванням впливу інфляції, накладних на суму ПДВ понад 10 тис грн у попередніх звітних періодах було ще менше – 1-3 %% в загальній сукупності. Це пояснює неефективність системи автоматизованого реєстру ПДВ зразка 2012 року. Контроль лише «верхівки айсберга» не забезпечує якісного й повного аудиту, підштовхує платників до приховування та перекручення звітності, інтервального дроблення сумнівних операцій для запобігання потраплянню ЕПН в електронну систему,

Наведена аналітика засвідчує нерозкритий фіскальний потенціал ПДВ від операцій на внутрішньому ринку, адже лише 12,2% від емітованих ЕПН або 210,8 млрд грн податку надійшло до державного бюджету України у 2018 році, а у 2019 р – 13,1 % або 240,8 млрд грн (табл. 1).

З метою попередження неправомірних дій у системі електронного адміністрування ПДВ передбачено постійний автоматизований моніторинг відповідності податкових накладних та розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків в ЄРПН. Критерії оцінки ступеня ризиків покликані забезпечити від неправомірних дій у системі електронного адміністрування ПДВ з боку платників податків та контролюючих органів. Проте, встановлені Міністерством фінансів України критерії оцінки ризиків ще далекі від ідеалу та не можуть передбачити всіх можливих способів незаконної діяльності в СЕА ПДВ. При цьому зупинення податкових накладних, які визнані «ризиковими» згідно з встановленими критеріями оцінки ступеня ризиків, на постійній основі вже відбувається з 01 липня 2017 року.

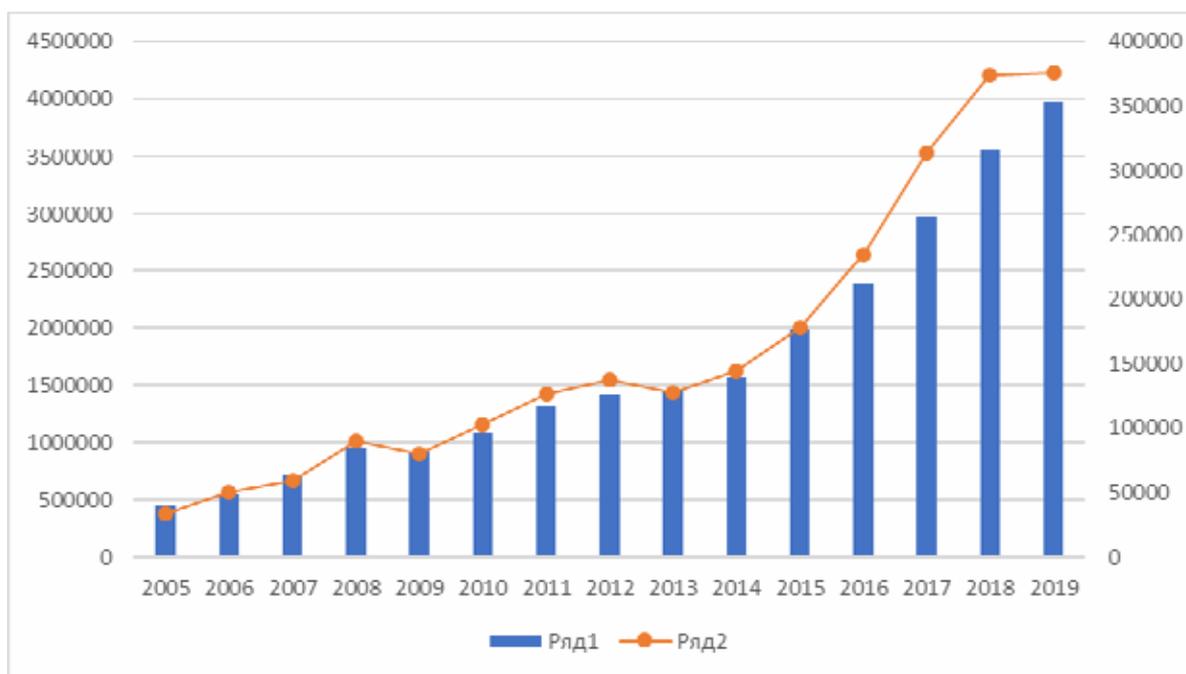
Система нагромаджених даних може також використовувати їх для розрахунку прогностичних показників з ПДВ та інших платежів, виявлення закономірностей, трендів та тенденцій, планування, аналізу специфіки платників в розрізі регіонів та галузей, виявлення інших видів ухилень від оподаткування. З іншого боку, СЕА

ПДВ на першому етапі свого існування дає можливість податківцям бачити сумнівні операції в режимі реального часу, елімінувати, блокувати, зупиняти їх, оперативно одержувати пояснення платника ПДВ, упереджувати, а не виявляти правопорушення через рік - два після його вчинення. Потенціал таких баз даних залишається не розкритим, а тому вимагає вдосконалення [1, 4, 14].

Щоби оцінити дієвість СЕА ПДВ, слід застосувати емпіричні моделі оцінки фіскальної та адміністративної ефективності ПДВ. Це певна сукупність показників, які базуються на використанні системи національних рахунків та макроекономічної статистики.

У контексті окреслених проблем найпоширеніша емпірична модель фіскальної ефективності ПДВ – модель оцінювання ефективної ставки податку. Так, ефективна ставка податку - це співвідношення фактично сплаченого ПДВ (з урахуванням сум відшкодованого податку або без такого) до категорій споживання, з яких він сплачується. В якості категорій можуть бути застосовані: узагальнений ВВП як сума доданої вартості, кінцеві споживчі витрати домогосподарств, кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства, кінцеві споживчі витрати уряду (за виключенням окремих компонент) [2; 9, с. 6-7, 12,18]. Перевагою даної моделі є точність та якість розрахунків як наслідок застосування наявної (фактичної) макроекономічної та фіскальної статистики, статистики по кінцевому споживанню на протипагу узагальненої статистиці доданої вартості чи ВВП.

Динаміка обсягів ВВП та надходжень ПДВ (чисте сальдо) за 2005-2019 роки (млрд. грн.) в Україні узагальнена та зображена на Рис. 1.



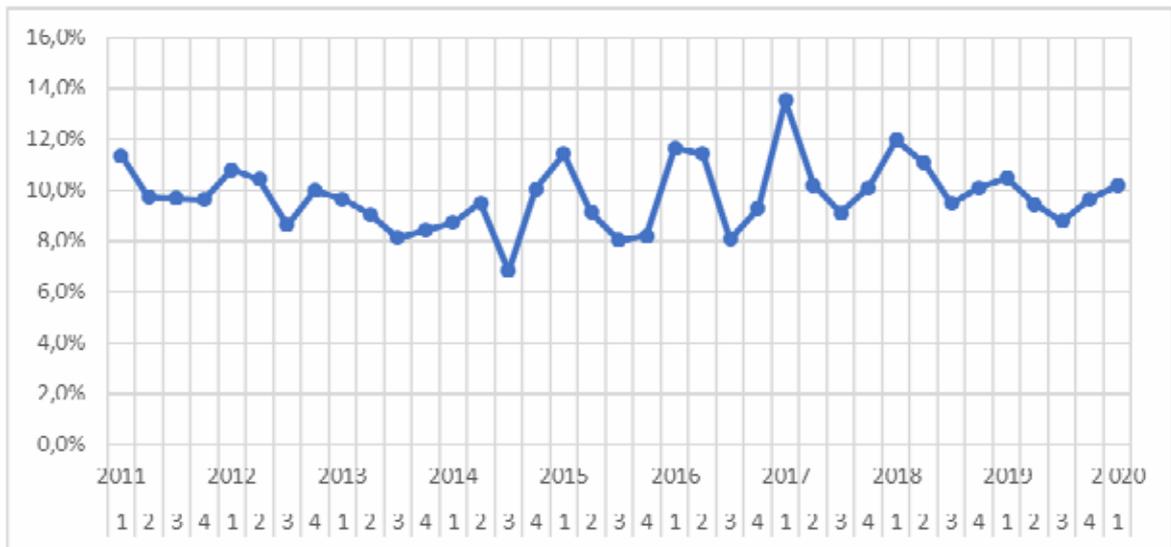
**Рис. 1. Динаміка обсягів ВВП та ПДВ (чисте сальдо надходжень) у 2005-2019 роках в Україні, млрд. грн**

\*Надходження ПДВ за 2010 і 2014 роки включають суми емітованих ОВДП для погашення заборгованого бюджетного відшкодування платникам податку (16,4 та 6,9 млрд грн)

*Джерело: узагальнено автором [13, 14]*

Рис.1. підтверджує наявність взаємозв'язку між означеними категоріями упродовж 2005-2019 років. І обсяги сплаченого (чисте сальдо надходжень) ПДВ, і ВВП синхронно зростають в аналізованому періоді. Водночас із 2016 року спостерігається прискорене зростання надходжень з ПДВ (крива лінія, права шкала) у порівнянні з обсягами ВВП (стовпчики, ліва шкала). Наша гіпотеза – цей випереджаючий ріст поступлень податку корелює із періодом запровадження електронної податкової накладної, тому теоретично може бути обумовлений саме цим, або бути одним з чинників позитивного впливу.

Поглиблення аналізу ефективної ставки оподаткування можливе шляхом її щоквартального розрахунку на основі надходжень ПДВ і статистичних показників ВВП України за період 2011- 2019 років та I кв 2020р.– Рис. 2.



**Рис. 2. Щоквартальна динаміка ефективної ставки ПДВ ( $C_i$  – efficiency) за період 2011- I квартал 2020 рр.**

*Джерело: розраховано автором [9, 13, 14]*

Як бачимо, є значний розмах варіації ефективної ставки ПДВ – від 6,8% у III кварталі 2014 року до 13,5% - у I кв 2017 р., причому присутня певна сезонність показників. Принагідно зауважимо, що ефективна ставка ПДВ значно нижча від її базового значення – 20%. Це пояснюється наявністю пільгових операцій, поверненням бюджетного відшкодування з податку експортерам, а також неповною сплатою задекларованих податкових зобов'язань окремими суб'єктами господарювання.

Так, у I кварталах майже усіх років спостерігається збільшення надходжень податку по відношенню до ВВП. На наш погляд, це обумовлене ефектом бази, тобто сезонними коливаннями обсягів валового внутрішнього продукту – він найменший у січні-лютому кожного календарного року. Крім того, саме у січні настає термін сплати ПДВ по операціях на внутрішньому ринку за грудень попереднього року, коли обсяги продажу товарів населенню в 2-2,5 рази більші від середньомісячних.

Ефективна ставка ПДВ істотно спадає щороку у III кварталах. Якщо у 2014 році це пояснюється військовою агресією Росії, тимчасовою втратою східних територій, знищенням або зупинкою стратегічних підприємств Донецької та Луганської областей, а також відшкодуванням ПДВ через випуск ОВДП (6,4 млрд грн), то раціонального пояснення для інших періодів немає. На наш погляд, це може бути обумовлене несистемним, неритмічним поверненням сум бюджетного відшкодування платникам саме в літній період року.

Як видно з результатів дослідження, електронна реформа не розв'язала питання фіскальної ефективності податку в Україні. Основними причиною залишається присутність тіньової економіки –30-40% від ВВП. Крім того, продаж товарів і послуг кінцевим споживачам через спеціальний податковий режим спрощеної системи оподаткування - платників єдиного податку, внаслідок чого сума роздрібної торговельної націнки випадає з бази оподаткування ПДВ. Проблема загострюється фактичною безконтрольністю обсягів реалізації товарів для спрощенців усіх трьох (I, II, III) груп. Адже за чинним податковим законодавством та нормативними документами у сфері регулювання обігу готівки для фізичних осіб- платників єдиного податку немає зобов'язання використовувати реєстратори розрахункових операцій та касові апарати.

Якщо абстрагуватися від нюансів, спрощена система дозволяє продавати будь-які товари і послуги кінцевим споживачам благ без нарахування ПДВ, за виключенням підакцизних товарів (тютюнові і горілчані вироби, електроенергія, спирт, паливно-мастильні матеріали та деякі ін.). Платники єдиного податку можуть виступати постачальниками товарів та робіт для бюджетних організацій та публічного сектора економіки. Через спрощену систему оподаткування на внутрішній ринок України безконтрольно потрапляють електронні товари (книжки, музика, фільми) іноземного походження, а також потік матеріальних товарів з електронних торговельних майданчиків. На нашу думку, у такий спосіб руйнується фіскальний простір окремо взятої держави, знижується ефективність фіскальних інструментів, а, отже, скорочується доходна частина бюджету.

Як бачимо, фіскальна ефективність ПДВ почала знижуватися саме після 1998 року, що збіглося в часі із запровадженням спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності в Україні. З 2007 року також спостерігалось системне скорочення кількості платників податку – з 356,9 до 235,8 тисячі у 2011 році. Звичайно, вимоги запровадженого у 2011 році Податкового кодексу серйозно перешкождали реєстрації нових платників податку, а також посприяли виключенню з реєстру вже існуючих платників ПДВ, потенційних «оптимізаторів» тощо.

На початок 2020 року кількість платників податку дещо зросла- на 18% до 278,1 тисяч юридичних та фізичних осіб (табл. 1). На наш погляд, електронне адміністрування ПДВ скоріше перешкоджає реєстрації нових платників податку, адже вимагає істотних трудових та фінансових затрат, ускладнює облік та звітність економічних суб'єктів.

На жаль, проведена електронна реформа у сфері адміністрування ПДВ як основного доходного джерела вітчизняного бюджету спричинила неочікувані фіскальні ефекти в Україні. Замість зростання фіскальної ефективності ПДВ констатуємо фіскальну стагнацію непрямого оподаткування. Ефект незначного збільшення оподаткованої доданої вартості і збираності ПДВ у перші два роки після його запровадження закінчився [8, 9]. У 2018 році фіскальна ефективність ПДВ вперше почала знижуватися після реформи. Основною причиною цього є пристосування платників податків до нових «електронних» умов і правил оподаткування.

Отже, проведена реформа не досягла ключової поставленої мети - відновлення фіскальної функції ПДВ, зростання його ефективності та збільшення надходжень державного бюджету. Основними причинами, які спричиняють фіскальну дисфункцію ПДВ в Україні є: наявність значного тіньового сектора економіки, продаж товарів і послуг кінцевим споживачам із використанням спрощеної системи оподаткування, наявність окремих податкових пільг для стрімко зростаючого аграрного сектора, неоподаткування імпортованих електронних товарів і послуг податком на додану вартість.

СЕА ПДВ спрямоване на рестрикцію ризиків формування фіктивного податкового кредиту та унеможливлення у такий спосіб неправомірного відшкодування ПДВ з бюджету. Іншим супутніми екстерналіями є скорочення обсягів тіньової економіки та витрат держави на процеси адміністрування ПДВ, зменшення рівня корупції, боротьба з «податковими ямами», «скрутками» та «конвертаційними центрами». Справді, зважаючи на неефективний державний апарат щодо адміністрування сплати податків, такі нововведення вбачаються доцільними та економічно обґрунтованими.

**Висновки** Цифровізація надає інноваційні можливості для розвитку у сфері оподаткування: дозволяє виявляти справжні обсяги споживання товарів та послуг, агрегувати ці дані та визначати реальні суми податкових зобов'язань економічних агентів. У такий спосіб електронне адміністрування ПДВ може стимулювати скорочення тіньової економіки, зростання сплачених сум податку, підвищення ролі і значення непрямого оподаткування для фіску, зниження майнової та соціальної нерівності в соціумі. Електронне справляння податку може стати дієвим механізмом забезпечення фіскальної ефективності ПДВ як окремого податкового інструменту.

Вважаємо, що попередні схеми щодо уникнення сплати ПДВ трансформувалися в інші механізми уникнення податків, наприклад, через використання спрощеної системи оподаткування. Запровадження СЕА ПДВ дало можливість державі не допустити подальшого зниження ефективності податку на додану вартість, проте говорити про однозначний її успіх передчасно.

Водночас СЕА ПДВ істотно ускладнила процедуру оплати та механізми відшкодування ПДВ (форми податкової звітності, процедури визначення реєстраційного ліміту) сумлінним платником. Важливим недоліком СЕА ПДВ є висока вартість її обслуговування як для держави, так і для платників податків. Крім того, порушення термінів реєстрації накладних в ЄРПН коштує платнику податку від 10% до 40% суми ПДВ у накладній у вигляді штрафу залежно від строків виправлення помилок.

СЕА ПДВ утворила велетенські масиви інформації про підприємства – платників ПДВ, їхні взаємозв'язки з контрагентами, покупцями, замовниками, логістично-посередницькі ланцюжки, ін. Водночас відсутня якісна та ефективна система аналізу ризиків цього велетенського масиву інформації - Big Data. Перші діджиталізовані ризикоорієнтовані системи для виявлення порушень податкового законодавства в режимі онлайн вже формалізовані, проте продуктивність їх прогнозовано низька.

Перспективним щодо наступних досліджень є моделювання фіскальної ефективності ПДВ на основі концепції податкових розривів: оцінювання ефективності податкового адміністрування та ідентифікацію ризиків, загроз скорочення податкової бази.

#### **Список використаних джерел.**

1. Digital revolutions in public finance / S. Gupta, M. Keen, A. Shah and G. Verdier. Washington, DC : International Monetary Fund, 2017. 343 p.
2. Digitalization to improve tax compliance: evidence from VAT e-Invoicing in Peru / M. Bellon, J. Dabla-Norris, S. Khalid. IMF Working Paper. WP/19/31. 36 p.
3. Hutton, Eric, 2017, The Revenue Administration—Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation. IMF. 28p.
4. Keen, Michael, 2013, “Anatomy of a VAT”, National Tax Journal, 66, pp.423–446. <https://www.ntanet.org/NTJ/66/2/ntj-v66n02p423-446-anatomy-vat.html>.
5. Viktor Novysedlák, Jana Palkovičová. The estimate of the value added tax revenue loss // Economic Analysis / Institute for Financial Policy The Ministry of Finance of the Slovak Republic. – 2012. – № 5. – 30 p. 15.
6. Digitalization of tax: International perspectives / P. Alpin. London : ISAEV, 2017. 34 p.
7. Diamond P., Mirrlees J. Optimal taxation and public production II: tax rules. Public Finance. Worth Series in Outstanding Contributions. Ed. By A. Auerbach. New York : Worth Publisher, 1999. P. 81–126.
8. Формування фіскального простору України в умовах глобалізаційних дисбалансів : монографія/за ред. д. е. н., професора А. І. Крисоватого. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 588 с.
9. Серебрянський Д. М. Методичні рекомендації щодо оцінки ефективності адміністрування ПДВ Державною фіскальною службою України. Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015. 31 с.
10. Сибірянська Ю. Роль податку на додану вартість у формуванні доходів бюджету (на прикладі Вінницької області). Ринок цінних паперів України. 2013. № 1–2. С. 17–26.

11. Соколовська А. М., Твардієвич В. О. Дискусійні питання реформування ПДВ. Фінанси України. 2011. № 8. С. 35–50. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu\\_2011\\_8\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2011_8_5).
12. Звітність про доходи бюджету України у 2005-2019 рр. Державна казначейська служба України. URL : <https://www.treasury.gov.ua/ua/filestorage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>
13. Статистична звітність. Державна служба статистики України. URL : <https://ukrstat.org/uk>
14. OECD, Action 1- 2015 Final report, addressing the tax challenges of the digital economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, 2015. P. 64–65.

#### References.

1. Gupta, S. Keen, M. Shah, A. and Verdier, G. (2017), Digital revolutions in public finance, International Monetary Fund, Washington, USA.
2. Bellon, M. Dabla-Norris, J. and Khalid, S. (2019), Digitalization to improve tax compliance: evidence from VAT e-Invoicing in Peru, IMF Working Paper, Washington, USA.
3. Hutton, E. (2017), The Revenue Administration—Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation, IMF, Washington, USA.
4. Keen, M. (2013), “Anatomy of a VAT”, National Tax Journal, vol. 66, pp.423–446.
5. Novyzedlák, V. and Palkovičová, J. (2012), “The estimate of the value added tax revenue loss”, Economic Analysis, Institute for Financial Policy The Ministry of Finance of the Slovak Republic, vol. 5, 30 p.
6. Alpin, P. (Ed.), (2017), Digitalization of tax: International perspectives, ISAEV, London, UK.
7. Diamond, P. Mirrlees, J. and Auerbach, A. (Ed.), (1999), Optimal taxation and public production II: tax rules. Public finance. Worthseries in outstanding contributions, Worth Publisher, New York, USA, pp.81–126.
8. Krysovatiy, A. (2018), *Formuvannia fiskalnoho prostoru Ukrainy v umovakh hlobalizatsiinykh dysbalansiv* [Formation of fiscal space of Ukraine in the conditions of globalization imbalance], TNEU, Ternopil, Ukraine.
9. Serebrianskiy, D. (2015), *Metodychni rekomendatsii schodo otsinky efektyvnosti administruvannia PDV Derzhavnoiu fiskal'noiu sluzhboiu Ukrainy* [Methodical recommendations for assessing the effectiveness of VAT administration by the State Fiscal Service of Ukraine], *NDI finansovoho prava*, Irpin', Ukraine.
10. Sybirianska, Yu. (2013), “The role of value added tax in the formation of budget revenues (for example, Vinnytsia region)”, *Rynok tsinnykh paperiv Ukrainy*, vol. 1-2, pp.17–26.
11. Sokolovska, A. and Tvardyievych, V. (2011), “Discussion issues of VAT reform”, *Finansy Ukrainy*, vol. 8, pp.35–50.
12. State Treasury Service of Ukraine (2020), “Statement of revenues of the budget of Ukraine in 2005-2020”, available at: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogobyudzhetu> (Accessed 19 June 2020).
13. State Statistics Service of Ukraine (2020), “Statistical reporting”, available at: <https://ukrstat.org/uk> (Accessed 19 June 2020).
14. OECD (2015), Action 1- Final report, addressing the tax challenges of the digital economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, France.

Стаття надійшла до редакції 20.06.2020 р.