УДК 336.221
DOI: 10.37128/2411-4413-2023-4-5

ТРАНСПАРЕНТНІСТЬ ФІСКАЛЬНИХ ВІДНОСИН ЯК НЕОБХІДНА УМОВА В АДМІНІСТРУВАННІ Й ВІДШКОДУВАННІ ПДВ

СИНЧАК В.П.,
доктор економічних наук,
професор кафедри фінансів, банківської справи, страхування та фондового ринку,
Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова
(м. Хмельницький)

ЯРМОЛЕНКО Ю.Ю.,
кандидат економічних наук,
(м. Хмельницький)

У науковій статті наголошено на особливостях функціонування механізму податку на додану вартість (далі – ПДВ), який передбачає не лише односторонній рух коштів до бюджету, але й зворотній. Завдяки такій різнобічності фіскальних відносин відбувається подвоєння інтересів для держави й платників податку на додану вартість. Визначено, що для збалансування інтересів суб'єктів фіскальних відносин і забезпечення прозорості у їхніх взаємовідносинах, особливої актуальності набуває транспарентність у процесах адміністрування та відшкодування ПДВ. Доведено, що концепцію податкової прозорості у відносинах між платниками податків і державними фінансовими органами значна частини авторів розглядає у площині цифрової трансформації, спрямованої на запровадження ефективного адміністрування податкових надходжень для максимального наповнення доходів бюджетів з оптимальними адміністративними видатками на процеси адміністрування. Аргументується відсутність єдиного підходу до процедури аналізу прозорості (транспарентності) даних з податку на додану вартість, сформованих на підставі поданої суб'єктами господарювання податкової звітності через автоматизовану систему «Єдине вікно подання електронної звітності».

Розраховано суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, сплаченого платниками ПДВ під час ввезення (імпортування) товарів в Україну. Проведено кореляційний аналіз і на його підставі визначено вплив сплаченого «імпортного ПДВ» з ввезених (імпортованих) товарів в Україну на зростання бюджетного відшкодування у 2013–2022 роках. Обґрунтовано, що обсяг бюджетного відшкодування на 87 % залежить від сплаченого ПДВ під час розмитнення імпортованих (ввезених) товарів в Україну, тоді як на частку інших чинників припадає лише 13 %.

Наголошено на дискусійних питаннях під час групування аналітичних даних про виконання Державного бюджету України з «внутрішнього ПДВ» за вирахуванням усієї суми бюджетного відшкодування. Запропоновано оприлюднювати державним фінансовим органам (Мінфіну, Держказначейству, Державній податковій службі України) суми бюджетного відшкодування за його видами (експортне, імпортне, від внутрішніх операцій, комбіноване), що сприятиме податковій прозорості та якості звітів про виконання Державного бюджету України. Аргументовано, що назви ПДВ як «Податок з ввезених на митну територію України товарів» і «Податок з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)» є дискусійними. Запропоновано змінити їхні назви на «Податок на додану вартість з вироблених та реалізованих в Україні імпортованих товарів».

Зроблено висновки, щодо необхідності дотримання транспарентності, що спрямовується на надання доступу до інформації у процесах адміністрування та відшкодування ПДВ для максимального наповнення доходів Державного бюджету України з одночасним дотриманням справедливого оподаткування та здійснення бюджетного

відшкодування для установлених законодавством категорій платників податків.

Ключові слова: транспарентність, податкова прозорість, податок на додану вартість, адміністрування податків, ставки податку на додану вартість, податкова звітність, податок на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів, податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), податковий кредит, бюджетне відшкодування ПДВ, бюджетна заборгованість з ПДВ, розрахунки з бюджетом.

Табл.: 4. Рис.: 1. Літ.: 21.

TRANSPARENCY OF FISCAL RELATIONS AS A PREREQUISITE IN VAT ADMINISTRATION AND REFUND

SYNCHAK Viktor,
Doctor of Economic Sciences,
Professor of the Department of Finance, Banking,
Insurance and Stock Market,
Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law
(Khmelnytskyi)

YARMOLENKO Yurii,
Candidate of Economic Sciences
(Khmelnytskyi)

The research article emphasizes the peculiarities of the Value Added Tax (hereafter – VAT) mechanism functioning, which provides not only one-direction movement of funds to the budget, but also the reverse movement. Due to such a variety of fiscal relations, there is a doubling of interests for the state and value added tax payers. It is determined that in order to balance the interests of subjects of fiscal relations and ensure transparency in their relations, transparency in the processes of VAT administration and refund becomes particularly relevant. It is proved that the concept of tax transparency in relations between taxpayers and state financial bodies is considered by a significant part of the authors in the area of digital transformation aimed at introducing effective administration of tax revenues to maximize the filling of budget revenues with optimal administrative costs for administration processes. Reasons are given for the lack of a unified approach to the procedure for analysing the transparency of value added tax data generated on the basis of tax reporting submitted by business entities through the Single Window for Electronic Reporting automated system.

The amounts of budgetary refund of value added tax paid by VAT payers when importing goods into Ukraine are calculated. A correlation analysis was carried out and, on the basis of which the impact of paid «import VAT» on imported goods to Ukraine on the growth of budgetary refund in 2013–2022 was determined. It is substantiated that the amount of budgetary refund by 87% depends on the VAT paid during the customs clearance of imported goods to Ukraine, while other factors account for only 13%.

Argumentative issues were emphasized when grouping the analytical data on the performance of the State Budget of Ukraine on «internal VAT» less the entire amount of budget refund. It is proposed that the state financial bodies (the Ministry of Finance, the State Treasury, the State Tax Service of Ukraine) publish the amounts of budgetary refund by its types (export, import, domestic operations, combined refund), which will contribute to tax transparency and the quality of reports on the performance of the State Budget of Ukraine. It is substantiated that the names of VAT as a «tax on goods imported into the customs territory of Ukraine» and a «tax on goods (works, services) produced in Ukraine» are not debatable. It is proposed to change their names to a «value added tax on imported goods produced and sold in Ukraine».

The conclusions are drawn on the need for transparency aimed at providing access to information in the processes of VAT administration and refund in order to maximize the revenues of the State Budget of Ukraine while observing fair taxation and budget refund for the categories of taxpayers established by law.

Key words: transparency, tax transparency, value added tax, tax administration, value added tax rates, tax reporting, value added tax on goods imported into the customs territory of Ukraine, value added tax on goods (works, services) produced in Ukraine, tax credit, VAT budget refund, VAT budget debt, payments to/from the national budget.

Tabl.: 4. Fig.: 1. Ref.: 21.

Постановка проблеми. На виконанні доходів Державного бюджету України з податку на додану вартість, як найвагомішому джерелу за обсягами бюджетних ресурсів, науковцями й практикуючими фахівцями традиційно зосереджується достатньо уваги. Проте особливість функціонування ПДВ полягає у тому, що його механізмом передбачено не лише односторонній рух до бюджету, але й зворотній. За такої дії механізму й за дотримання установлених законодавством вимог, кошти повертаються платникам як бюджетне відшкодування податкового кредиту. Завдяки такій різнобічності фіскальних відносин відбувається подвоєння інтересів, причому, як з боку держави, так і – платників податків.

Подвоєність зацікавленості у держави, в одному випадку, полягає у забезпеченні повноти й своєчасності надходження податку до бюджету. Для цього з боку державних органів вживаються відповідні заходи, що призводять до появи різних оцінок. Мається на увазі, як це було на початку із запровадженням у податковому контролі системи електронного адміністрування (далі – СЕА) ПДВ тощо. Тому у представників держави виникає необхідність в оптимізації бюджетного відшкодування, зважаючи на об'єктивну обмеженість бюджетних ресурсів (характерно простежується в умовах воєнного стану), суб'єктивну складність у перевірці логістичних схем для підтвердження обсягів податкового кредиту, блокування податкових накладних тощо. Проте несвоєчасне повернення коштів платникам ПДВ спричиняє прострочену заборгованість, що згодом стає наслідком зростання внутрішнього державного боргу загалом.

Відмінність подвоєної зацікавленості у платника ПДВ, на відміну від державної, полягає у тому, що у нього змінюється порядок її нумерації. Тобто, те що для держави є другим, стає для платника першим, а перше – другим. Проте така послідовність дотримується не завжди і є суто умовною, зважаючи на бюджетні цілі й стратегію розвитку суб'єктів господарювання.

Тому, для збалансування інтересів зазначених суб'єктів фіскальних відносин, особливої актуальності набуває транспарентність (з англійської *«transparent»* – відсутність секретності або доступу до інформації). Водночас вбачається, що реалізація її засад дозволить забезпечити прозорість у процесах адміністрування та відшкодування ПДВ, а відтак поліпшити фіскальні відносини між їхніми учасниками. Адже такі процеси відбуваються за участі, з одного боку, відповідних державних фінансових органів – представників держави, а з іншого – платників податку на додану вартість. Не

потрібно відкидати й того, що на врівноваження інтересів між потребами бюджету й зацікавленістю суб'єктів господарювання – платників податків, спрямовані й окремі принципи оподаткування, насамперед, принципи стабільності, ефективності оподаткування, справедливості й нейтральності тощо.

Звісно, досягнення оптимуму у податкових надходженнях до Державного бюджету України, сприяло б збалансованості доходів і витрат, зокрема й для створення достатнього за обсягом джерела бюджетних ресурсів на здійснення бюджетного відшкодування ПДВ. Це – з одного боку, а з іншого – дозволило б надати процесу адміністрування більшої прозорості, зважаючи на дотримання принципу справедливості в оподаткуванні платників податків, а отже й вчасного повернення їм бюджетного відшкодування, що лише посилило б регулюючу функцію ПДВ.

Водночас потрібно враховувати і європейський вектор, з яким пов'язується здійснення гармонізації вітчизняного податкового законодавства до стандартів Європейського Союзу (далі – ЄС). Ідеться, зокрема, про адміністрування та відшкодування податку на додану вартість, а отже й правила у цьому процесі й податкову транспарентність у країнах ЄС. Адже такі правила, як власне, і забезпечення податкової транспарентності, також можуть постати певним викликом для вітчизняної податкової системи у перспективі. Тому, з огляду на зазначене, на нашу думку, у нинішніх процесах адміністрування та відшкодування ПДВ повинні діяти прозорі правила. Причому, вони однаково мають враховувати інтереси Державного бюджету України й суб'єктів господарювання – платників ПДВ, і зокрема, як одержувачів (бенефіціарів) бюджетного відшкодування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Тематиці адміністрування платежів державі, зокрема й найбільшому за обсягами податку на додану вартість серед податкових надходжень у Зведеному бюджеті, приділяють увагу такі відомі науковці, як А. Крисоватий [1], О. Лайко, Т. Уманець і Н. Шлафман [2], Ю. Лупенко й Л. Тулуш [3], А. Славкова [4], А. Соколовська й Л. Райнова [5], М. Шигун й А. Журавель [6], а також інші автори.

Податку на додану вартість у зовнішньоекономічній діяльності, як власне, митним платежам й ефективності їхнього справляння й адміністрування, присвячена спеціальна навчальна література [7] і наукові розвідки вітчизняних дослідників І. Гуцул і К. Крисоватої [8], Ю. Іванова, В. Тищенко й О. Найденко [9], О. Дубовик [10] й інших науковців.

Проаналізувавши проведені дослідження за темою публікації, потрібно виокремити їхні основні напрями, що стосуються: ролі ПДВ у формуванні й визначенні доходів державного й зведеного бюджетів відповідно; ефективності справляння податку на додану вартість; напрямів реформування та вдосконалення адміністрування ПДВ; впливу цифровізації та порядку оподаткування; проблем СЕА ПДВ і перспектив гармонізації ставок податку.

Крім зазначеного, дослідження проблематики митних платежів з ПДВ надало можливість згрупувати їх за такими розділами як динаміка надходжень ПДВ під час імпорту й сформувати уяву про його місце у доходах Державного

бюджету України. Окремий напрям досліджень складають проблеми визначення митної вартості для нарахування податку й мінімізація сплати податкових платежів з ПДВ під час імпорту за допомогою так званих «скруток». Привертають увагу дослідження щодо податкових правил адміністрування та відшкодування ПДВ в умовах воєнного стану.

Однак за різнобічності підходів до дослідження податку на додану вартість і чисельності публікацій з акцентуванням на ньому уваги, як основному бюджетоутворюючому платежу до Державного бюджету України, актуалізується необхідність у забезпеченні транспарентності у процесі його адміністрування та відшкодування як необхідної умови виконання бюджету й формування відповідної звітності. Означене дозволило сформулювати тему наукової статті й окреслити мету нашого дослідження.

Формування цілей статті. Метою наукової публікації є висвітлення та розвиток засад транспарентності у процесах адміністрування та бюджетного відшкодування податку на додану вартість.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аналіз літературних джерел підтверджує твердження про те, що платники податків – суб'єкти господарювання – відрізняються один від одного за кількістю платежів до бюджетів різних рівнів і сумами сплачених податків, враховуючи їхню галузеву специфіку й платоспроможність. Причини можуть бути й іншими. Однак у контексті реалізації принципу фіскальної ефективності оподаткування, зауважимо, що сплата податків, платежів і зборів спрямована на досягнення збалансованості між витратами бюджету та його надходженнями.

Безумовно, якщо вказаної рівноваги досягти не вдається, то тоді виникає дисбаланс між доходами й витратами бюджетів, що призводить до виникнення дефіциту або профіциту у відповідному бюджеті. Однією з причин невиконання індикативних показників з мобілізації податкових надходжень від платників податків є порушення у дотриманні принципів соціальної справедливості й рівномірності сплати у контексті своєчасності надходження коштів до централізованих фондів фінансових ресурсів держави. Тому у нинішніх умовах важливо забезпечити транспарентність у відносинах платників податків з бюджетами відповідних рівнів і дотримуватися єдиних, а також прозорих правил усіма учасниками бюджетного процесу.

Концепцію податкової прозорості у відносинах між платниками податків і державними органами значна частина авторів розглядає у площині цифрової трансформації. Причому це стосується як державних інституцій, так і платників податків, які формують інтегровану податкову звітність. В обох випадках така робота спрямована на використання сучасних методів мобілізації податкових надходжень, що сприяє їхній вчасній сплаті до бюджетів і дозволяє оптимізувати витрати на їхнє адміністрування.

Тому погоджуємося з думкою вітчизняних науковців, які наголошують, що впровадження цифрових технологій (штучний інтелект, віртуальні помічники (чат-боти), система блокчейн, великі дані (Big Data) тощо, наддасть більшої прозорості у діяльності як суб'єктів господарювання, так й органів фіскальних служб [11]. Причому, як далі слушно зауважують прихильники

цифрових технологій, внаслідок постійного розширення обсягу й збільшення запитів різного змісту й формату щодо податкової інформації, що формується відповідно до потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів, податкова звітність суб'єктів господарювання та окремі розрахунки набувають дедалі більшого ускладнення [12, с. 103]. Безумовно, такий масив інформації неоднаково впливає загалом на подальший аналіз й обробку даних державними фінансовими органами й платниками податків.

Проте, серед українських науковців, які здійснюють дослідження за означеною тематикою, ще не вироблено єдиного підходу до процедури й аналізу прозорості (транспарентності) даних з ПДВ. Ідеться про показники, сформовані на підставі поданої суб'єктами господарювання податкової звітності в електронній формі через автоматизовану систему «Єдине вікно подання електронної звітності». Зазначене особливо важливе, якщо врахувати те, що у європейських країнах податкова прозорість набула вагомого значення. Завдяки такій транспарентності відбувається інформування суспільства про стан формування та використання бюджетних коштів, до того ж, незалежно від рівнів бюджетів.

Отож податкова транспарентність, як «спосіб уряду розкривати інформаційний зміст податкових платежів, а також формат співпраці податкових органів різних країн у сфері обміну інформацією щодо платників податків» [13, с. 50], в умовах євроінтеграційних процесів є одним з перспективних, а отже, необхідних напрямів для податкової системи України. Його реалізація дозволить мінімізувати виклики в адмініструванні й відшкодуванні ПДВ за умови набуття нашою країною членства у ЄС.

До зазначеного доцільно додати те, що у вітчизняних умовах недостатньої транспарентності, спостерігається певна некоректність у формуванні звітності, пов'язаної з бюджетним відшкодуванням. І навпаки, за наявності податкової транспарентності таку некоректність можна було б вчасно усувати. Тут мається на увазі групування аналітичних даних з ПДВ (як найбільшого за обсягом податку з податкових надходжень у структурі доходів зведеного й державного бюджетів), який у цьому групуванні зменшено на всю суму бюджетного відшкодування.

Таке зменшення, на нашу думку, є щонайменше дискусійним, оскільки применшує роль ПДВ у доходах Державного бюджету України. Більш категоричними у цьому питанні є А. Соколовська та А. Райнова, які вважають такий підхід «поширеною помилкою». Тому, на думку вказаних науковців, аналіз надходжень з «внутрішнього» та «імпортного ПДВ» необхідно проводити без урахування бюджетного відшкодування. Адже останнє може формуватися як за допомогою «внутрішнього ПДВ», так і завдяки «імпортного ПДВ», «якщо ввезені товари використовуються у виробництві товарів на експорт» [5, с. 44], із чим, безумовно, потрібно погодитися.

Підтримуючи зазначену думку, зауважимо, що сплачений ПДВ під час ввезення (імпортування) товарів і заявлений до відшкодування (й у

майбутньому відшкодований імпортерам), не залежить від того, чи використовуються ввезені в Україну товари у виробництві вітчизняної продукції, яка у майбутньому експортована (вивезена) за кордон. Адже в Україні діють загальні правила відшкодування та вимоги, передбачені у Податковому кодексі України. Так у разі експорту товарів за межі митного кордону України за нульовою ставкою та виникнення під час обчислення від'ємного значення ПДВ, такий податок підлягає бюджетному відшкодуванню.

Існують й інші підстави для отримання бюджетного відшкодування. Ідеться про сплату ПДВ за зниженими ставками: 7 % (для лікарських засобів, медичного обладнання, послуг музеїв, готелів тощо) і 14 % (для деяких зернових й олійних культур), а також й за основною ставкою 20 % (за операціями, пов'язаними у господарській діяльності з придбанням, спорудженням основних засобів тощо). Наведеним підтверджується вищезазначена думка, що повернення бюджетного відшкодування бенефіціарам не залежить від використання імпортованих товарів, матеріалів тощо (за які сплачений ПДВ у зовнішньоекономічних операціях), зокрема, чи то у внутрішньому виробництві продукції та її реалізації згодом на експорт, чи їх продаж у всьому ланцюгу руху ввезеного імпорту до кінцевого споживача.

Тому, на нашу думку, у Статистичному збірнику про виконання бюджетів [15] показник «Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)» недоцільно зменшувати на суму «імпортного ПДВ», сплаченого під час розмитнення та за процедурою відшкодованого виробникам. Окрім цього, для достовірності звітних даних з податку на додану вартість, фінансовим органам (Мінфіну, Держказначейству, Державній податковій службі України) доцільно опубліковувати звітність із сумами бюджетного відшкодування за його видами (експортне, імпортне, від внутрішніх операцій, комбіноване) [16], що посилить достовірність звітності про виконання Державного бюджету України.

Крім цього розмежування назв ПДВ на «Податок з ввезених на митну територію України товарів» і «Податок з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)», на нашу думку, є не зовсім вдалим. Адже ті ж імпортовані товари реалізуються після розмитнення на території України, а суми ПДВ, сплачені у бюджет після реалізації імпорту, зараховуються до показника «Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)». Відтак, вважаємо, що для такого випадку більш обґрунтованою є назва ПДВ як «Податок на додану вартість з вітчизняних і реалізованих в Україні імпортованих товарів». Водночас потрібно враховувати залежність між експортно-імпортними операціями й сумами бюджетного відшкодування. Ідеться про суми ПДВ, що повертаються на рахунки бенефіціарів – платників податку на додану вартість.

Для встановлення рівня впливу чинників (експортно-імпортних операцій) на результативну ознаку (відшкодовані суми ПДВ) використаємо метод

кореляційного аналізу. За його допомогою встановимо лінійні коефіцієнти кореляції між ПДВ з ввезених (імпортованих) товарів в Україну (x) і бюджетним відшкодуванням (y). Обчислення здійснимо за даними повних 2013–2022 років (табл. 1).

Таблиця 1

Дані для розрахунку лінійних коефіцієнтів кореляції між сплаченим ПДВ з ввезених товарів в Україну й відшкодованим ПДВ у 2013–2022 рр.

Роки	Показники		
	ПДВ з ввезених на територію України товарів, млн грн (x)	Відшкодовано ПДВ, млн грн (y)	Обсяги експорту, млн дол. США (z)
2013	96 543,7	53447,0	63312, 00
2014	107 287,3	50216,0	53901,69
2015	138 764,3	68405,0	38127,15
2016	181 453,3	94405,0	36361,71
2017	250 530,2	120060,0	43264,74
2018	295 377,3	131659,0	47334,99
2019	289 760,4	151901,0	50054,61
2020	274 113,5	143109,0	49191,82
2021	380 714,4	159701,0	68072,33
2022	253 053,0	84642,0	44135,59
Разом	2267597,5	1057545,1	63312, 00

Джерело: розраховано авторами

Для розрахунку використаємо формулу для одночинникових коефіцієнтів в умовах лінійної кореляції. На підставі цієї формули визначимо коефіцієнт кореляції між чинником (x) «ПДВ з ввезених на територію України товарів» і результативною ознакою (*y*) «Відшкодовано ПДВ»:

$$R_{yx} = \frac{n\sum yx - \sum y \sum x}{\sqrt{\left[n\sum x^2 - (x)^2\left[n\sum y^2 - (\sum y)^2\right]\right]}}.$$

Проведені розрахунки занесемо до табл. 2. За відсутності лінійного зв'язку між показниками «ПДВ з ввезених на територію України товарів» (*x*) і «Обсяги експорту» (*z*) розрахунок коефіцієнтів кореляції здійснювати не будемо. За даними табл. 2, встановлено наявність тісного стохастичного зв'язку між чинником (*x*) і результативною ознакою (*y*) (коефіцієнт кореляції R_{yx} = 0,933 і відповідно коефіцієнт детермінації – $K_{yx} = R^2_{yx}$ = 0,87). За таких умов, податок на додану вартість, сплачений з імпортованих товарів в Україну, є одним з головних чинників, що впливає на бюджетне відшкодування. Адже показник 87 % (K_{yx}×100) за даними розрахунків залежить від сплаченого ПДВ під час розмитнення імпортованих товарів в Україну, є одним з головних чинників, що впливає на бюджетне відшкодування. На частку впливу інших чинників припадає лише 13 %.

Однак стверджувати, що на бюджетне відшкодування значно впливає лише сплата ПДВ на імпорт під час ввезення товарів, вважаємо передчасно. Адже лише множинний кореляційний аналіз дозволяє визначити тісноту зв'язку між багатьма чинниками (пояснюючими змінними) і результативною ознакою, що потребує більш детальних розрахунків і подальших розвідок.

Таблиця 2

Вихідні дані для розрахунку лінійних коефіцієнтів кореляції (критерію тісноти зв'язку) і детермінації

Роки	Показники		
	Ух	x^2	y^2
2013	9492171942	19255530954	4679244025
2014	17130098787	32925300081	8912304025
2015	30078655812	62765381112	14414403600
2016	38889079941	87247749355	17334092281
2017	44014894520	83961089408	23073913801
2018	39228108872	75138210882	20480185881
2019	60800470394	144943454367	25504409401
2020	21418912026	64035820809	7164268164
2021	271599902484	591103787720	126941049643
2022	9492171942	19255530954	4679244025
Разом	17130098787	32925300081	8912304025

Джерело: розраховано авторами

Наступні розрахунки також підтвердили наявність слабкого зв'язку між впливом чинника (z) (обсяги експорту) на результативну ознаку (y) (відшкодовано ПДВ). Коефіцієнти кореляції та детермінації становили відповідно R_{yz} = 0,16 та $K_{yz} = R^2_{yz}$ = 0,025. Це наочно підтверджується даними показників у 2013–2016 роках, у яких, під час зменшення експорту з 63312,0 до 36361,71 млн доларів США бюджетне відшкодування зросло у 2,8 рази. Водночас за 2013–2016 роки імпорт в Україні також мав тенденцію до зменшення за темпу зниження 49,01 % (з 76963,9 млн доларів у 2013 до 39249,8 млн доларів у 2016 році).

Отже, на зростання бюджетного відшкодування у 2013–2016 роках впливали, насамперед, внутрішні операції суб'єктів господарювання на території України. На привабливість цих операцій могло вплинути формування так званого «схемного» податкового кредиту, що простежувалося у вказаному періоді. Не меншу роль у цей час відігравав і «привілейований порядок» автоматичного відшкодування ПДВ (без попереднього проведення податкових перевірок), що тимчасово діяв у цей час для окремих категорій платників податку на додану вартість. Мабуть, саме тому у цей період відбулося посилення податкового контролю з боку держави, завдяки запровадженню електронного адміністрування (СЕА) ПДВ і використання нового підходу до формування автоматизованого Реєстру для відшкодування податку за принципом подання заявок у хронологічного порядку, а згодом – і скасування автоматичного відшкодування ПДВ, що діяв для окремих категорій платників податку на додану вартість.

Тому у майбутньому потребуватиме переосмислення транспарентність в адмініструванні й бюджетному відшкодуванні ПДВ. Сприятиме її посиленню розміщення інформаційних даних на офіційних сайтах фінансових органів. Ідеться про надходження та використання податків і зборів на відповідній території (зокрема сум бюджетного відшкодування ПДВ), ведення обліку чисельності платників податків на рівні регіонів (зокрема й бенефіціарів бюджетного відшкодування ПДВ) тощо.

У зазначеному питанні заслуговує на увагу досвід податкової служби у Львівській області, на інформаційних ресурсах якої розміщується вказані статистичні дані. Така інформація дає можливість громадськості вчасно ознайомитися із чисельністю платників податків, надходженнями платежів як щомісячно, так і наростаючим підсумком з початку року, зокрема й за кодами видів економічної діяльності (далі – КВЕД). За такої транспарентності є можливість провести детальний аналіз за податкові (звітні) періоди щодо стану платників податків, які перебувають на різних системах оподаткування (загальній або спрощеній) зі сплатою ПДВ (і мають право на бюджетне відшкодування) або без його сплати (і не обліковують суми ПДВ до бюджетного відшкодування) тощо.

З наведеного вище, очевидно, що фіскальні відносини потребують прозорості. Причому це потрібно не лише для здійснення громадського контролю, але й для доступу науковців до необхідного статистичного матеріалу під час здійснення досліджень. Завдяки достовірності інформаційних ресурсів є можливість не лише констатувати зміни у формуванні й використанні бюджетних коштів, але й виявляти взаємозв'язки у відхиленнях. Це стосується зміни показників у кількості суб'єктів господарювання усіх видів діяльності й визначення їхнього впливу на доходи бюджетів. Адже за підрахунками інших дослідників не завжди зазначені позитивні відхилення дають приріст у доходах бюджетів. Так, під час зростання, у Львівській області, майже на третину, кількості підприємств-юридичних осіб, які здійснюють свою діяльність у сфері сільського господарства, їхня частка у загальних надходженнях до Зведеного бюджету не перевищувала 2,5-3 % [17, с. 55, 58].

У розвиток означеного підходу, у нашому дослідженні проаналізуємо суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, який відшкодовано імпортерам за 9 місяців 2023 року (табл. 3). Відповідно до КВЕД використаємо дані учасників зовнішньоекономічної діяльності, які зареєстровані у Хмельницькій області. Для проведення аналізу на регіональному рівні відібрано суб'єктів господарювання – платників податку на додану вартість з найбільшою сумою бюджетного відшкодування ПДВ, що складає 50 млн грн і більше. Для порівняння, зауважимо, що за даними ДПС України [14, с. 373] у січні–вересні 2023 року в Україні обліковувалося 267 бенефіціарів бюджетного відшкодування. Вказаним платникам з Державного бюджету України відшкодовано 77307,6 млн грн ПДВ, що складає загалом 76 % бюджетного відшкодування у всій країні.

Натомість у Хмельницькій області з 128 платників ПДВ – заявників бюджетного відшкодування, до найбільших віднесено десять суб'єктів господарювання. Їхня частка становить 8 % від кількості осіб, які задекларували податок на додану вартість до повернення на поточні рахунки. До наведеного лише додатково наголосимо, що на вказаних 10 платників ПДВ припадає 60 % бюджетного відшкодування або 827,0 млн грн. Водночас заявлений до бюджетного відшкодування податок на додану вартість у Хмельницькій області за 9 місяців 2023 року загалом склав 1384,7 млн грн.

Таблиця 3

Структура бюджетного відшкодування ПДВ за КВЕД найбільшим бенефіціарам Хмельницької області за січень–вересень 2023 року

КВЕД	Назви видів діяльності	Сума відшкодування (тис. грн)		Частка ПДВ до відшкодування з імпортних поставок (%)
		всього	у т. ч. із імпортних поставок	
_31.09	Виробництво інших меблів	163079,3	24752,1	15,2
_10.41	Виробництво олії та тваринних жирів	154807,3	0	0
_01.11	Вирощування зернових культур (крім рису), бобових й насіння олійних культур	86961,1	0	0
_13.93	Виробництво килимів і килимових виробів	80700,0	80700,0	100,0
_46.21	Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин	75659,3	0	0
_23.42	Виробництво керамічних санітарно-технічних виробів	56332,3	21069,5	37,4
_01.11	Вирощування зернових культур (крім рису), бобових і насіння олійних культур	54809,7	0	0
_31.09	Виробництво інших меблів	52439,2	30752,23	59,0
_10.41	Виробництво олії та тваринних жирів	51223,5	738,8	1,4
01_64	Оброблення насіння для відтворення	51066,5	0	0
Разом у групі		827078,2	158012,6	19,1

Джерело: згруповано й розраховано авторами

Відповідно, бюджетне відшкодування ПДВ з імпортних поставок товару у групі найбільших заявників визначено у сумі 158,0 млн грн, що складає 19,1 %. За такими операціями, як видно за даними табл. 3, п’ять платників ПДВ, які за КВЕД займаються постачанням меблів для віталень, ванних кімнат, килимів для офісів, керамічних санітарно-технічних виробів тощо й мають право на повернення податку на додану вартість.

Отже, фактичні тенденції у бюджетному відшкодуванні ПДВ як і загалом в Україні, так і в областях, за даними однієї з яких здійснювався наш аналіз, дають підставу стверджувати, що основна сума повернення коштів (60-76 %) припадає на сформоване коло платників податку на додану вартість. Причому, перелік таких осіб може залишатися незмінним. Виняток складають окремі податкові (звітні) періоди. Такий стан, скоріш за все, відображає спеціалізацію у діяльності суб’єктів господарювання та набуту практику у формуванні податкового кредиту з ПДВ. Подібні тенденції спостерігалися і у попередніх роках.

Разом із цим, як підтверджують результати нашого аналізу за 2017–2022 роки й перше півріччя 2023 року (табл. 4), найбільша частка бюджетного відшкодування ПДВ у Хмельницькій області належить експортерам. Ідеться про переробні підприємства різних галузей економіки, що за КВЕД не належать до сільськогосподарських товаровиробників.

Причому така переважаюча частка спостерігається як за чисельністю осіб (понад 90 % за 2017–2022 рр.), так і за обсягами бюджетного відшкодування (більше 80 % у 2022 році та майже 97 % у 2017–2018 рр.).

Поряд з переробними підприємствами, спостерігається зростання частки бюджетного відшкодування і у сільськогосподарських товаровиробниках (табл. 4), зокрема як за чисельністю осіб (із 1,4 % у 2017 році до 8,0 % у 2022 році), так і за обсягами повернутих коштів (із 3,2 % у 2017 році до 15,8 % у 2022 році). До того ж, за перше півріччя 2023 року ці два показники ще більше зросли й склали 11,3 % і 26,1 % відповідно (див. табл. 4).

Таблиця 4

Динаміка бюджетного відшкодування на поточні рахунки платникам ПДВ Хмельницької області у 2017–2022 рр. і січні–червні 2023р. (%)

Показники	Роки						
	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023*
Частка відшкодованого ПДВ, %	100	100	100	100,0	100,0	100,0	100,0
Зокрема: - не сільгоспвиробникам	96,8	96,9	94,9	88,4	91,0	84,2	73,9
- сільгоспвиробникам	3,2	3,1	5,1	11,6	9,0	15,8	26,1
Частка осіб з бюджетним відшкодуванням, %	100,0	100	100	100,0	100,0	100,0	100,0
Зокрема: - не сільгоспвиробників	98,6	98,7	96,3	90,8	90,4	92,0	88,7
- сільгоспвиробників	1,4	1,3	3,7	9,2	9,6	8,0	11,3

** за даними січня–червня 2023 р.*
Джерело: розраховано авторами

Структурний аналіз заявників і сум бюджетного відшкодування ПДВ у Хмельницькій області за 2013–2022 роки (див. табл. 1) дозволив встановити, що значну їхню частку складають суб'єкти господарювання, які входять до числа великих аграрних холдингів. Лише в окремих податкових (звітних) періодах спостерігається незначна кількість сільськогосподарських товаровиробників – суб'єктів господарювання (два фермерських господарства), які отримували бюджетне відшкодування з податку на додану вартість. І це у той час, коли бюджетне відшкодування розглядається як додаткова преференція, надана державою для стимулювання експорту продукції за нульовою ставкою податку.

Проте, як підтверджує проведений аналіз, як й у попередніх роках у бюджетному відшкодуванні ПДВ спостерігається стійка тенденція. Його перевагами успішно користуються великі суб'єкти господарювання, про що вже нами зазначалось у попередніх працях.

Подібна ситуація з бюджетним відшкодуванням продовжує мати місце й в умовах воєнного стану. До однієї з причин відносимо низьку транспарентність, пов'язану з відсутністю достатньої інформації. Так, у листопаді 2023 року, Верховна Рада України прийняла за основу законопроєкти № 10168-2 і № 10169-2, які спрямовуються на зменшення «тіньового ринку» сільськогосподарської та переробної продукції. По суті передбачено ввести солідарну відповідальність в усьому ланцюгу поставок за відшкодування ПДВ експортерам на деякі види сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки (зерна й олії). Однак запровадження таких заходів з боку держави викликало негативну реакцію частини бізнес-еліт, зокрема Європейської бізнес асоціації, Американської торгової палати й інших осіб [18]. Тому будь-які зміни у податкових правилах потребують завчасного їхнього доведення до платників ПДВ для інформування й обговорення, адаптації та їхнього уведення.

У контексті теми дослідження, зазначимо, що в умовах воєнного стану залишок невідшкодованих заявникам сум ПДВ у 2022 році досягнув в Україні свого піку та за станом на 1 січня 2023 року склав 40084,3 млн грн (рис. 1). Зауважимо, що така заборгованість є найбільшою з 90-х років минулого століття, тобто з дати запровадження у нашій країні бюджетного

відшкодування податку на додану вартість. І хоча, як видно з рис. 1, станом на 1 жовтня 2023 року бюджетну заборгованість з ПДВ вдалось зменшити до 17842,0 млн грн, досягався цей результат внаслідок вжитих державними інституціями заходів, спрямованих на усунення диспропорцій, створених у 2022–2023 роках [19].

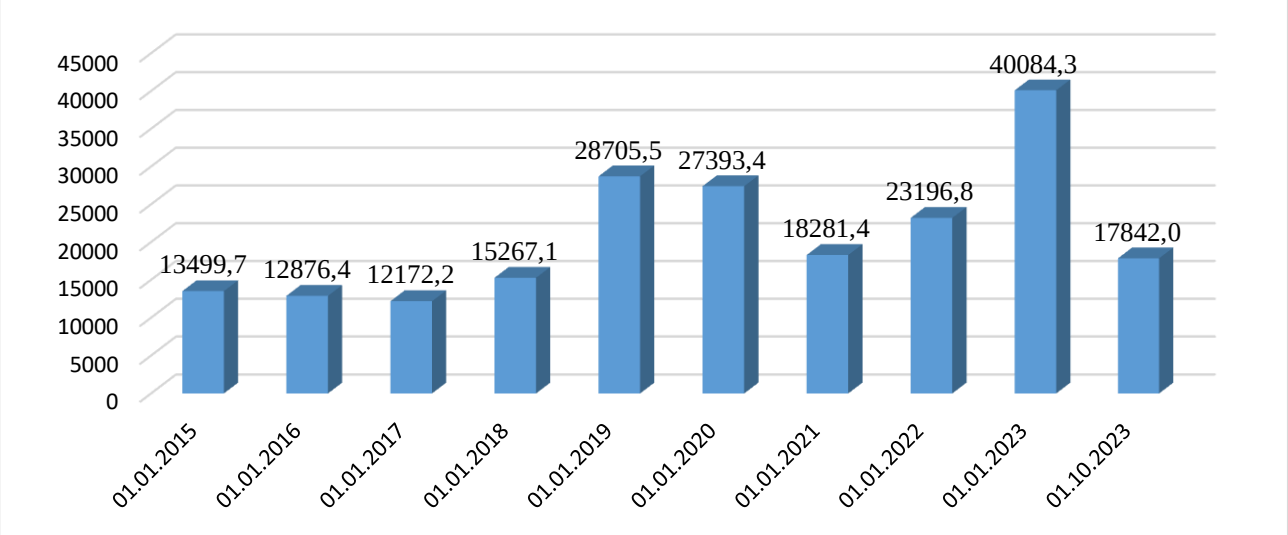

Рис. 1. **Заборгованість Державного бюджету України з невідшкодованого податку на додану вартість платникам ПДВ України у 2015–2022 рр. і за 9 місяців 2023 р., млн грн**

Джерело: складено авторами за даними [19]

До причин, що створили критичну ситуацію з невідшкодованим боргом по ПДВ у реаліях воєнного стану, як зауважують фахівці Ради бізнес-омбудсмена, потрібно віднести закритість інформації про обсяги бюджетного відшкодування податку на додану вартість за видами (структурою) платників податків. Інша причина фахівцями вбачається у вилученні з вільного доступу на час воєнного стану Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Останній наразі функціонує лише для пошуку необхідної інформації щодо певного платника податків [20]. Достовірно оцінити ситуацію з невідшкодованою заборгованістю з ПДВ в умовах воєнного стану складно. Тут доцільно зважати й на об'єктивну необхідність закриття такої інформації за повномасштабної війни.

Можна припустити, що з вказаної причини Державна податкова служба України не оприлюднювала за 2022 рік загальні дані щодо заявлених, відшкодованих і відмовлених сум у бюджетному відшкодуванні ПДВ. Тож про зазначену інформацію, зокрема й по областях, можна робити висновок з публічного звіту Голови державної казначейської служби України [21], у якому акцентується увага на бюджетному відшкодуванні в умовах повномасштабної війни.

Висновки. Отже, для збалансування інтересів суб'єктів фіскальних відносин і забезпечення прозорості у взаємовідносинах платників податку на додану вартість з Державним бюджетом України важливе місце потрібно відводити транспарентності, що спрямовується на надання доступу до

інформації у процесах адміністрування та відшкодування ПДВ. Її застосування сприятиме дотриманню одного з принципів оподаткування – недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації та дозволить забезпечити однаковий підхід до платників податків під час здійснення бюджетного відшкодування. Так, концепція податкової транспарентності у відносинах між платниками ПДВ і державою спрямовуватиметься на здійснення ефективного адміністрування податку на додану вартість для максимального наповнення доходів Державного бюджету України з одночасним дотриманням справедливого оподаткування та здійснення бюджетного відшкодування для установлених законодавством категорій платників податків, що стане темою наступних досліджень авторів.

Список використаних джерел

1. Крисоватий А. Воєнні реалії фіскального простору публічних фінансів України. *Світ фінансів*. 2023. №1 (74). С. 8-30. DOI: 10.35774/SF2023.01.008

2. Лайко О.І., Уманець Т.В., Шлафман Н.Л. Стратегічні напрямки здійснення податкового регулювання економічного розвитку в умовах реформ. *Економічні інновації*. 2021. Т. 23. Вип. 1 (78). С. 115-125. DOI: https://doi.org/10.31520/ei.2021.23.1(78).115-125

3. Лупенко Ю.О., Тулуш Л.Д. Зниження ставки ПДВ на продовольчі товари в Україні: можливості та доцільність. *Продовольчі ресурси*. 2020. № 14. С. 211-219. DOI: https://doi.org/10.31073/foodresources2020-14-22

4. Славкова А. Фіскальна та регулююча роль непрямих податків в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету*. *Серія: Економічні науки.* 2023. № 5. С. 374-378. DOI: https://doi.org/10.31891/2307-5740-2023-322-5-59

5. Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Податок на додану вартість: підходи до реформування в Україні та Євросоюзі. *Економіка та держава*. 2020. № 8. С. 43-48. DOI: 10.32702/2306-6806.2020.8.43

6. Шигун М., Журавель А. Нова модель адміністрування податку на додану вартість. *Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції*: матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції. Одеса : ОНЕУ, 2023. С.153-156.

7. Гребельник О. Митна справа: підручник. 5-те вид. Київ : Центр учбової літератури, 2021. 400 с.

8. Гуцул І., Крисовата К. Прагматизм митного регулювання споживчого ринку України. *Світ фінансів.* 2021. № 1 (66). С. 237-248. DOI: 10.35774/sf2021.01.237

9. Іванов Ю.Б., Тищенко В.Ф., Найденко О.Є. Митно-податкові аспекти економічної інтеграції України до ЄС. *Управління розвитком*. 2023. Т. 21, № 2. С. 29-37. DOI: 10.57111/devt/2.2023.20

10. Дубовик О. Ю. Проблематика визначення митної вартості імпортних товарів. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету.* 2023. №1-2 (302-303). С. 59-64.

11. Мельник Л.Ю., Матрос О.М., Ратушна О.П. Цифровізація в процесі

адмініструванні податків в Україні. *Ефективна економіка.* 2023. № 1. URL: https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/932/1013. DOI: http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.1.1

12.Святаш С. В. Автоматизація податкового рахівництва у контексті створення податкової інформаційної бази для аналізу та контролю. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Економіка і управління*. 2018. № 1. Т. 29 (68). С. 102-108.

13. Покатаєва О.В., Кучерова Г. Ю. Фактори свідомої сплати: досвід країн ЄС. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності.* 2015. Випуск 1(11). С.47-52.

14. Ярмоленко Ю. Бюджетне відшкодування ПДВ та сплата податку на прибуток платниками податків: реалії воєнного часу. *Актуальні питання сучасної економічної науки* : збірник матеріалів VI Всеукр. наук.-практ. конф., 5 грудня 2023 р. Полтава : ПДАУ, 2023. С. 373-374.

15. Статистичний збірник Міністерства фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/statistichnij-zbirnik (дата звернення: 29.12.2023).

16. Ярмоленко Ю. Деякі питання адміністрування та відшкодування платежів з ПДВ імпортерам. *Фінансові інструменти регіонального розвитку* : Збірник праць учасників IX Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції, 27 жовтня 2023 р. Житомир: Поліський національний університет, 2023. С.68-69.

17. Ціцька Н., Малецька О., Мирончук З. Оцінка податкових платежів сільськогосподарських підприємств у системі наповнення бюджету Львівської області. *Аграрна економіка*. 2023.Т. 16. № 1-2. С.51-59. DOI: https://doi.org/10.31734/agrarecon2023.01-02.051

18. Бізнес проти нових методів заборони експорту зернових при заблокованих ПН. URL: https://news.dtkt.ua/state/other/87283-biznes-proti-novix-metodiv-zaboroni-eksportu-zernovix-pri-zablokovanix-pn (дата звернення: 29.12.2023).

19. Інформація про обсяги відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету. URL: https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/vidshkoduvannya-pdchv/informatsiya-pro-obsyagi-vidshkoduvannya/ (дата звернення: 29.12.2023).

20. Козленко М. Відшкодування ПДВ: з якими питаннями найчастіше зіштовхується бізнес. Чи покращилася ситуація для бізнесу із відшкодуванням ПДВ? URL: https://www.epravda.com.ua/columns/2023/06/12/701062 (дата звернення: 29.12.2023).

21. Публічний звіт Голови Казначейства Тетяни Слюз про підсумки діяльності Державної казначейської служби України за 2022 рік. URL: https://www.treasury.gov.ua/storage/app/uploads/public/602/e70/9da/602e709dae01f830118968.pdf (дата звернення: 29.12.2023).

References

1. Krysovatyi, A. (2023). Voienni realii fiskalnoho prostoru publichnykh finansiv Ukrainy [Military realities of the fiscal space of public finance of Ukraine]. *Svit finansiv – World of Finance,* 1 (74), 8–30 [in Ukrainian]. DOI: 10.35774/SF2023.01.008

2. Laiko, O.I., Umanets, T.V., Shlafman, N.L. (2021). Stratehichni napriamky zdiisnennia podatkovoho rehuliuvannia ekonomichnoho rozvytku v umovakh reform [Strategic directions for tax regulation of economic development in the context of reforms]. *Ekonomichni innovatsii – Economical Innovations*, 23, 1 (78), 155–125 [in Ukrainian]. DOI: https://doi.org/10.31520/ei.2021.23.1(78).115-125

3. Lupenko, Yu.O., & Tulush, L.D. (2020). Znyzhennia stavky PDV na prodovolchi tovary v Ukraini: mozhlyvosti ta dotsilnist [Reducing the VAT rate on food products in Ukraine: opportunities and feasibility]. *Prodovolchi resursy – Food Resources,* 14, 211–219 [in Ukrainian]. DOI: https://doi.org/10.31073/foodresources2020-14-22

4. Slavkova, A. (2023). Fiskalna ta rehuliuiucha rol nepriamykh podatkiv v Ukraini [Fiscal and regulatory role of indirect taxes in Ukraine]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Seriia: «Ekonomichni nauky» – Bulletin of Khmelnytskyi National University. Series: Economic Sciences,* 5, 374–378, [in Ukrainian]. DOI: https://doi.org/10.31891/2307-5740-2023-322-5-59

5. Sokolovska, A.M., Rainova, L.B. (2020). Podatok na dodanu vartist: pidkhody do reformuvannia v Ukraini ta Yevrosoiuzi [Value added tax: approaches to reform in Ukraine and the European Union]. *Ekonomika ta derzhava – Economy and the State,* 8, 43–48, [in Ukrainian]. DOI: 10.32702/2306-6806.2020.8.43

6. Shyhun, M., & Zhuravel, A. (2023). Nova model administruvannia podatku na dodanu vartist [A new model of value added tax administration]. *Perspektyvy rozvytku obliku, analizu ta audytu v konteksti yevrointehratsii – Prospects for the development of accounting, analysis, and audit in the context of European integration*: Proceedings of the Eleventh International Scientific and Practical Conference, (pp. 153–156). Odesa: ONEU [in Ukrainian].

7. Hrebelnyk, O. (2021). *Mytna sprava [Customs]* (5th ed.). Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury [in Ukrainian].

8. Hutsul, I., & Krysovata, K. (2021). Prahmatyzm mytnoho rehuliuvannia spozhyvchoho rynku Ukrainy [Pragmatism of customs regulation of the consumer market of Ukraine]. *Svit finansiv – World of Finance*, 1(66), 237–248 [in Ukrainian]. DOI: 10.35774/sf2021.01.237

9. Ivanov, Yu.B., Tyshchenko, V.F., Naidenko, O.Ye. (2023). Customs and tax aspects of Ukraine's economic integration into the EU [Mytno-podatkovi aspekty ekonomichnoi intehratsii Ukrainy do YeS]. *Upravlinnia rozvytkom – Development Management,* 21, 2, 29–37 [in Ukrainian]. DOI: 10.57111/devt/2.2023.20

10. Dubovyk, O.Yu. (2023). Problematyka vyznachennia mytnoi vartosti importnykh tovariv [Problems of determining the customs value of imported goods]. *Naukovyi visnyk Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu – Scientific Bulletin of Odesa National Economic University,* 1-2 (302-303), 59–64 [in Ukrainian].

11. Melnyk, L.Yu., Matros, O.M., Ratushna, O.P. (2023). Tsyfrovizatsiia v protsesi administruvanni podatkiv v Ukraini [Digitalization in the process of tax administration in Ukraine]. *Efektyvna ekonomika – Efficient Economy,* 1, 1–14 [in Ukrainian]. DOI: http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.1.1

12. Sviatash, S.V. (2018). Automation of tax accounting in the context of

creating a tax information base for analysis and control [Avtomatyzatsiia podatkovoho rakhivnytstva u konteksti stvorennia podatkovoi informatsiinoi bazy dlia analizu ta kontroliu]. *Vcheni zapysky Tavriiskoho natsionalnoho universytetu imeni V. I. Vernadskoho. Seriia: Ekonomika i upravlinnia» – Scientific papers of V.I. Vernadsky Taurida National University. Series: Economics and Management,* 29 (68), 1, 102–108 [in Ukrainian].

13. Pokataieva, O.V., & Kucherova H.Yu. (2015). Faktory svidomoi splaty: dosvid krain YeS [Factors of conscious payment: the experience of the EU countries]. *Teoretychni i praktychni aspekty ekonomiky ta intelektualnoi vlasnosti – Theoretical and practical aspects of economics and intellectual property,* 1(11), 47–52 [in Ukrainian].

14. Yarmolenko, Yu. (2023). Biudzhetne vidshkoduvannia PDV ta splata podatku na prybutok platnykamy podatkiv: realii voiennoho chasu [Budgetary VAT refund and payment of income tax by taxpayers: wartime realities]. *Aktualni pytannia suchasnoi ekonomichnoi nauky – Actual issues of modern economic science*: a collection of proceedings of the Sixth All-Ukrainian Scientific and Practical Conference, 05 December 2023, (pp. 373–374). Poltava: PSAU [in Ukrainian].

15. Statystychnyi zbirnyk Ministerstva finansiv Ukrainy. [Statistical compilation of the Ministry of Finance of Ukraine]. *mof.gov.ua.* Retrieved from: https://mof.gov.ua/uk/statistichnij-zbirnik [in Ukrainian].

16. Yarmolenko, Yu. (2023). Deiaki pytannia administruvannia ta vidshkoduvannia platezhiv z PDV importeram [Some issues of administration and refund of VAT payments to importers]. *Financial Instruments of Regional Development:* Collection of papers of the participants of the Ninth All-Ukrainian Scientific and Practical Internet Conference (27 October 2023), (pp. 68–69). Zhytomyr: Polissia National University [in Ukrainian].

17. Tsitska, N., Maletska, O., Myronchuk, Z. (2023). Otsinka podatkovykh platezhiv silskohospodarskykh pidpryiemstv u systemi napovnennia biudzhetu Lvivskoi oblasti [Assessment of tax payments of agricultural enterprises in the system of filling the budget of Lviv Region]. *Ahrarna ekonomika – Agrarian Economics,* 16, 1–2, 51–59 [in Ukrainian]. DOI: https://doi.org/10.31734/agrarecon2023.01-02.051

18. Biznes proty novykh metodiv zaborony eksportu zernovykh pry zablokovanykh PN [Business against new methods of banning the export of cereals with blocked TN]. *news.dtkt.ua.* Retrieved from: https://news.dtkt.ua/state/other/87283-biznes-proti-novix-metodiv-zaboroni-eksportu-zernovix-pri-zablokovanix-pn [in Ukrainian].

19. Informatsiia pro obsiahy vidshkoduvannia podatku na dodanu vartist z derzhavnoho biudzhetu [Information on the amount of refund of value added tax from the state budget]. *tax.gov.ua.* Retrieved from: https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/vidshkoduvannya-pdchv/informatsiya-pro-obsyagi-vidshkoduvannya/ [in Ukrainian].

20. Kozlenko, M. Vidshkoduvannia PDV: z yakymy pytanniamy naichastishe zishtovkhuietsia biznes. Chy pokrashchylasia sytuatsiia dlia biznesu iz vidshkoduvanniam PDV? [VAT refund: the issues most often faced by business. Has the situation with VAT refund improved for business?]. *epravda.com.ua.* Retrieved

from: https://www.epravda.com.ua/columns/2023/06/12/701062 [in Ukrainian].

21. Publichnyi zvit Holovy Kaznacheistva Tetiany Sliuz pro pidsumky diialnosti Derzhavnoi kaznacheiskoi sluzhby Ukrainy za 2022 rik [Public report of Tetiana Sliuz, Head of the Treasury, on the results of the State Treasury Service of Ukraine for 2022]. *treasury.gov.ua.* Retrieved from: https://www.treasury.gov.ua/storage/app/uploads/public/602/e70/9da/602e709dae01f830118968.pdf [in Ukrainian].

Відомості про авторів

СИНЧАК Віктор Петрович – доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів, банківської справи, страхування та фондового ринку, Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова (29000, м. Хмельницький, вул. Героїв Майдану, 8, e-mail: synchak@ukr.net).

ЯРМОЛЕНКО Юрій Юрійович – кандидат економічних наук, (29027, м. Хмельницький, вул. Панаса Мирного, 33, кв.1, e-mail: uarmolen@ukr.net).

SYNCHAK Viktor – Doctor of Economic Sciences, Professor, Professor of the Department of Finance, Banking, Insurance and the Stock Market, Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law (29000, Khmelnytskyi, 8, St. Heroiv Maidan, e-mail: synchak@ukr.net).

YARMOLENKO Yurii – Candidate of Economic Sciences (29027, Khmelnytskyi, 33/1, St. Panasa Myrny, e-mail: uarmolen@ukr.net).

УДК 338.432:001.8
DOI: 10.37128/2411-4413-2023-4-6

ЗАКЛАДИ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА ТРЕТЬОЇ ХВИЛІ: СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ

БЕЗРУЧЕНКОВ Ю.В.,
кандидат педагогічних наук, доцент
кафедри туризму та готельно-ресторанної справи,
Львівський торговельно-економічний університет
(м. Львів)

ЩУКА Г.П.,
доктор педагогічних наук, професор
кафедри географії та туризму,
Закарпатський угорський інститут імені
Ференца Ракоці ІІ
(м. Берегове)

У статті розглянуто сучасні тенденції у ресторанному бізнесі, зокрема у контексті розвитку закладів ресторанного господарства третьої хвилі. Проаналізовано результати впливу інновацій та технологій на гастрономічну індустрію, у результаті порівняння ресторанів третьої хвилі з традиційними закладами ресторанного господарства, визначено ключові відмінності у їхній організації та функціонуванні.

Авторами статті проаналізовано використання інноваційних технологій, таких як штучний інтелект, аналітика даних й автоматизовані системи управління. Наведено приклади застосування цих технологій у ресторанному бізнесі, зокрема в аналізі попиту,