Облік і фінанси
Accounting & Finance
Учет и финансы
Rachunkowość
i finanse
Buchführung
und Finanzen
№ 4(106) 2024

Облік і фінанси
Accounting & Finance

№ 4(106), 2024

Колектив редакції журналу нагороджено Почесною грамотою Кабінету Міністрів України

Засновники:

Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України

Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

Національний університет біоресурсів і природокористування України

Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Національний університет харчових технологій

Миколаївський національний аграрний університет

Уманський національний університет садівництва

Товариство з додатковою відповідальністю «Інститут обліку і фінансів»

Науково-виробничий журнал «Облік і фінанси» засновано у травні 2004 року. Виходить щоквартально. До 2013 року журнал видавався під назвою «Облік і фінанси АПК».

Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації серія КВ № 19541-9341ПР від 21.12.2012 р.

Журнал внесено до Переліку наукових фахових видань України (категорія Б) в галузі економічних наук Наказом МОН України від 17.03.2020 р. № 409.

ISSN 2307-9878 (Print), 2518-1181 (Online)
DOI 10.33146/2307-9878

Індексується в міжнародних наукометричних базах та каталогах **RePEc, Index Copernicus, CrossRef, DOAJ, EBSCOhost, ProQuest, J-Gate, Ulrich's Periodicals Directory, ROAD, EuroPub, ERIH PLUS, MIAR, Sherpa Romeo, Google Scholar**

Видавець та розповсюджувач журналу:
ТДВ «Інститут обліку і фінансів»
Україна, 03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10.

Відповідальність за достовірність фактів, цитат, власних імен та іншої інформації несуть автори статей. Висловлені у статтях думки можуть не збігатися із точкою зору редакційної колегії журналу. Передрук та переклад статей дозволяється лише за згодою редакції та автора.

Відповідальний редактор: Остапчук С.М.
Комп'ютерна верстка: Таран П.О.
Додрукарська підготовка: ФОП Трубак І.М.

Рекомендовано до друку рішенням Вченої ради Інституту обліку і фінансів, *протокол № 8 від 26.12.2024 р.*

Здано до друку 30.12.2024. Формат 60x84 1/8. Фіз. друк. арк. 17. Умов. друк. арк. 18,7. Обл.-вид. арк. 17,4. Папір офсетний. Друк офсетний. Наклад 300 прим. Замовлення № __.

Надруковано:
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»
Україна, 03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи: ДК № 2065 від 18.01.2005 р.

Адреса редакції:
Україна, 03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10.
Тел.: +38 (044) 259-01-25, magazine@faaf.org.ua
http://www.afj.org.ua

© Облік і фінанси, 2024

Редакційна колегія:

Жук В.М. – головний редактор, д.е.н., проф., академік Національної академії аграрних наук України, заслужений діяч науки і техніки України *(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», Україна)*

Ґоел С. – заступник головного редактора, Ph.D. (Бухгалтерський облік), Ph.D. (Фінанси), проф. *(Інститут розвитку менеджменту в Ґургаоні, Індія)*

Аскарані Д., Ph.D. (Бухгалтерський облік) *(Університет Окленду, Нова Зеландія)*

Бездушна Ю.С., д.е.н., проф. *(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», Україна)*

Бондаренко С.М., к.е.н., доцент *(Київський національний університет технологій та дизайну, Україна)*

Василішин С.І., д.е.н., проф. *(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», Україна)*

Васілевскі М., д.е.н., проф. *(Варшавський університет природничих наук – SGGW, Польща)*

Виговська Н.Г., д.е.н., проф. *(Державний університет «Житомирська політехніка», Україна)*

Вінер Ц., Ph.D. (Математика), проф. *(Єврейський університет у Єрусалимі, Ізраїль)*

Глодовська А., к.е.н., доцент *(Краківський економічний університет, Польща)*

Діброва А.Д., д.е.н., проф. *(Національний університет біоресурсів і природокористування України, Україна)*

Легеза Д.Г., д.е.н., проф. *(Таврійський державний агротехнологічний університет імені Дмитра Моторного, Україна)*

Непочатенко О.О., д.е.н., проф. *(Уманський національний університет садівництва, Україна)*

Нестерчук Ю.О., д.е.н., проф. *(Уманський національний університет садівництва, Україна)*

Пасько О.В., к.е.н., доцент *(Сумський національний аграрний університет, Україна)*

Петрук О.М., д.е.н., проф. *(Державний університет «Житомирська політехніка», Україна)*

Петруха Н.М., к.е.н., доцент *(Київський національний університет будівництва і архітектури, Україна)*

Подольчак Н.Ю., д.е.н., проф. *(Національний університет «Львівська політехніка», Україна)*

Синчак В.П., д.е.н., проф. *(Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, Україна)*

Сіренко Н.М., д.е.н., проф. *(Миколаївський національний аграрний університет, Україна)*

Содома Р.І., к.е.н., доцент *(Львівський державний університет безпеки життєдіяльності, Україна)*

Сокіл О.Г., д.е.н., проф. *(Національний університет «Львівська політехніка», Україна)*

Тересіне Д., Dr. (Суспільні науки, економіка), доцент (Фінанси) *(Вільнюський університет, Литва)*

Чеббі Т., Ph.D. (Фінанси) *(Оманський коледж менеджменту і технологій, Оман)*

Шірінян Л.В., д.е.н., проф. *(Національний університет харчових технологій, Україна)*

Облік і фінанси
Accounting & Finance

Issue 4(106), 2024

The journal's editorial staff has been awarded a Diploma of the Cabinet of Ministers of Ukraine

Founders:

Federation of the auditors, accountants and financiers of Agroindustrial Complex of Ukraine

"Institute of Agrarian Economics" National Scientific Centre

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

National University for Food Technologies

Mykolayiv National Agrarian University

Uman National University of Horticulture

"Institute of Accounting and Finance"
Company with additional liability

The journal "Oblìk ì finansi" was founded in 2004. The journal is published quarterly. Before 2013, the journal was published, entitled "Oblìk ì finansi APK".

Certificate of state registration of printed mass media:
КВ № 19541-9341ПР reissued 21.12.2012.

The journal is licensed as an academic, professional journal in all economic sciences (Decree of Ministry of Education and Science of Ukraine: № 409, issued 17.03.2020).

ISSN 2307-9878 (Print), 2518-1181 (Online)
DOI 10.33146/2307-9878

Oblìk ì finansi is indexed in **RePEc, Index Copernicus, CrossRef, DOAJ, EBSCOhost, ProQuest, J-Gate, Ulrich's Periodicals Directory, ROAD, EuroPub, ERIH PLUS, MIAR, Sherpa Romeo, Google Scholar**

Journal Publisher:
"**Institute of Accounting and Finance**"
Company with additional liability
Ukraine, 03127, Kyiv, Heroiv Oborony Street, 10.

The authors are responsible for the accuracy of facts, quotations, private names etc. The editorial office and board do not always share the views and thoughts expressed in the articles published. Reprint and translation of articles are allowed with the written consent of the editorial office and author.

Executive Editor: Serhii Ostapchuk
Computer page positioning and layout: Pavlo Taran
Typographical preparation: Igor Trubak

This issue of journal recommended for publication by the decision of the Academic Council of the Institute of Accounting and Finance, *protocol № 8, dated 26.12.2024*.

Printing facilities:
"Institute of Agrarian Economics" National Scientific Centre
Ukraine, 03127, Kyiv, Heroiv Oborony Street, 10.
Publishing license: ДК № 2065, issued 18.01.2005

Editorial Office:
Ukraine, 03127, Kyiv, Heroiv Oborony street, 10.
Tel./fax: +38 (044) 259-01-25,
magazine@faaf.org.ua http://www.afj.org.ua

© Oblìk ì finansi, 2024

Editorial Board:

Valeriy Zhuk – Editor-in-Chief, Dr. Sc. (Economics), Professor, Academician of the National Academy of Agricultural Sciences, Emeritus of Sciences and Technology of Ukraine *("Institute of Agrarian Economics" National Scientific Centre, Ukraine)*

Sandeep Goel – Deputy Editor-in-Chief, PhD (Accounting), PhD (Finance), Professor (Finance) *(Management Development Institute Gurgaon, Republic of India)*

Davood Askarany, PhD (Accounting) *(The University of Auckland, New Zealand)*
Yuliya Bezdushna, Dr. Sc. (Economics), Professor *("Institute of Agrarian Economics" National Scientific Centre, Ukraine)*
Svitlana Bondarenko, PhD (Economics), Associate Professor *(Kyiv National University of Technologies and Design, Ukraine*)
Stanislav Vasylishyn, Dr. Sc. (Economics), Professor *("Institute of Agrarian Economics" National Scientific Centre, Ukraine)*
Miroslaw Wasilewski, Dr. hab. (Economics), Professor of WULS *(Warsaw University of Life Sciences – SGGW, Republic of Poland)*
Nataliia Vyhovska, Dr. Sc. (Economics), Professor *(Zhytomyr Polytechnic State University, Ukraine)*
Zvi Wiener, PhD (Mathematics), Professor *(The Hebrew University of Jerusalem, Israel)*
Agnieszka Głodowska, PhD (Economics), Assistant Professor *(Cracow University of Economics, Republic of Poland)*
Anatolii Dibrova, Dr. Sc. (Economics), Professor *(National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Ukraine)*
Dariia Leheza, Dr. Sc. (Economics), Professor *(Dmytro Motornyi Tavria State Agrotechnological University, Ukraine)*
Olena Nepochatenko, Dr. Sc. (Economics), Professor *(Uman National University of Horticulture, Ukraine)*
Yuliia Nesterchuk, Dr. Sc. (Economics), Professor *(Uman National University of Horticulture, Ukraine)*
Oleh Pasko, PhD (Economics), Associate Professor *(Sumy National Agrarian University, Ukraine)*
Oleksandr Petruk, Dr. Sc. (Economics), Professor *(Zhytomyr Polytechnic State University, Ukraine)*
Nina Petrukha, PhD (Economics), Associate Professor *(Kyiv National University of Construction and Architecture, Ukraine)*
Nazar Podolchak, Dr. Sc. (Economics), Professor *("Lviv Polytechnic" National University, Ukraine)*
Viktor Synchak, Dr. Sc. (Economics), Professor *(Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law, Ukraine)*
Nataliia Sirenko, Dr. Sc. (Economics), Professor *(Mykolayiv National Agrarian University, Ukraine)*
Ruslana Sodoma, PhD (Economics), Associate Professor *(Lviv State University of Life Safety, Ukraine)*
Oleh Sokil, Dr. Sc. (Economics), Professor *("Lviv Polytechnic" National University, Ukraine)*
Deimante Teresiene, Dr. (Social science, Economics), Associate Professor (Finance) *(Vilnius University, Lithuania)*
Tarek Chebbi, PhD (Finance) *(Oman College of Management and Technology, Oman)*
Lada Shirinyan, Dr. Sc. (Economics), Professor *(National University of Food Technologies, Ukraine)*

ЗМІСТ

ФІНАНСИ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Абада А., Бухалфі М., Бентаджін М. А., Дауді А. **Роль фінансових технологій у просуванні цифрових фінансів в Алжирі (2016-2024) …….....5**

Аббасов А. **Розвиток відкритого банкінгу та аналіз сторонніх постачальників в Азербайджані ……15**

Вінарта П., Юніарваті **Роль корпоративного управління у формуванні стратегій ухилення від сплати податків ……27**

Забуранна Л. **Виконання державного бюджету в умовах воєнного стану ……36**

Нтвакве К. **Інтегрований аналіз беззбитковості кількох продуктів та обмеженого розподілу ресурсів у плануванні прибутку ……44**

Мусандіва Дж., Нтвакве К. **Вплив витрат на збут та адміністративних витрат на курс корпоративних акцій ……..51**

Синчак В., Ярмоленко Ю. **Бюджетне відшкодування ПДВ як податково-бюджетний інструмент фіскальної консолідації в публічних фінансах ……57**

АУДИТ, АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ

Остапенко Ю. **Встановлення рівня суттєвості при перевірці фінансової звітності та його вплив на професійне судження аудитора ……69**

Райковська І., Костенко О., Угнівенко В. **Методичний інструментарій обліку, аудиту та бізнес-аналізу в реалізації потреб користувачів фінансової інформації ……76**

Шерстюк О. **Ризик суттєвого викривлення в аудиті розрахунків з бюджетом ……...84**

ЕКОНОМІКА ТА МЕНЕДЖМЕНТ

Алексін Г. **UNSDG дью-діліджене як керівництво для повоєнного відновлення України ……92**

Аулія Д. М., Фархан М., Новріанса А., Сітепу К. Д. С. **Вплив трикутника шахрайства та розкриття інформації про дотримання шаріату на шахрайство у фінансовій звітності в ісламських банках Індонезії ……101**

Жук В., Василішин С., Нежид Ю. **Мережі даних FADN/FSDN як інструмент обліково-інформаційного та статистичного забезпечення державної аграрної політики України в умовах євроінтеграції ……108**

Гайдуцький А. **Огляд моделей та підходів до фінансового забезпечення дорадчої діяльності 118**

Кнейслер О., Спасів Н., Сорока М., Дідик В. **Пенсійне забезпечення в Україні: виклики та загрози в умовах війни ……125**

Шевчук К., Кузик Н., Боярова О. **Облік і оподаткування інтернет-торгівлі: реалії та виклики ……..140**

Лой М. А., Пуїнінгсіх С., Андаяні Е. Ш. **Прозорість фінансових звітів місцевих державних лікарень в Індонезії ……150**

Петруха С., Петруха Н. **Виклики для розбудови соціальної інфраструктури сільських територій України в контексті досягнення Цілей сталого розвитку ……..159**

Танасе А. Г., Преда А. Ф., Крецу Р. Ф., Банца В.-К. **Моделювання економічного процесу з використанням інтелектуальних технологій виробництва в контексті Індустрії 4.0: практичний приклад ……169**

CONTENTS

FINANCE & TAXATION

Abada A., Boukhalfi M., Bentadjine M. A., Daoudi A. **The Role of Financial Technology in Promoting Digital Finances in Algeria (2016-2024) …….5**

Abbasov A. **The Development of Open Banking and the Analysis of Third-Party Providers in Azerbaijan ……..15**

Winarta P., Yuniarwati **Corporate Governance's Role in Shaping Tax Avoidance Strategies ……27**

Zaburanna L. **State Budget Execution Under Martial Law ……36**

Ngwakwe C. C. **Integrated Process for Multiple Product Breakeven Analysis and Limiting Resource Allocation in Profit Planning ……44**

Musandiwa J. T., Ngwakwe C. C. **The Impact of Selling and Administrative Expenses on Corporate Stock Price Performance ……...51**

Synchak V., Yarmolenko Yu. **Budgetary VAT Compensation as a Tax-Budgetary Tool for Fiscal Consolidation in Public Finances ……57**

AUDIT, ANALYSIS & CONTROL

Ostapenko Yu. **Materiality Level in the Audit of Financial Statements and Its Impact on the Auditor's Professional Judgment ……..69**

Raikovska I., Kostenko O., Ugnivenko V. **Accounting, Audit, and Business Analysis Methodical Tools to Implement the Needs of Financial Information Users ……76**

Sherstiuk O. **Risk of Material Misstatement in the Audit of Payments to Budget ……....84**

ECONOMICS & MANAGEMENT

Aleksin G. **UNSDG's Due Diligence as a Guideline for Ukraine's Postwar Reconstruction ……92**

Aulia D. M., Farhan M., Novriansa A., Sitepu C. D. S. **The Effect of the Fraud Triangle and Sharia Compliance Disclosure on Financial Statement Fraud in Indonesian Islamic Banks ……..101**

Zhuk V., Vasylishyn S., Nezhyd Yu. **FADN/FSDN as a Tool for Accounting, Information and Statistical Support of Ukraine's State Agrarian Policy in the Context of European Integration ……....108**

Gaidutskyi A. **Review of Models and Approaches to the Financial Support of Extension Services …118**

Kneysler O., Spasiv N., Soroka M., Didyk V. **Pension Provision in Ukraine: Challenges and Threats in Wartime ……..125**

Shevchuk K., Kuzyk N., Boyarova O. **Accounting and Taxation of E-Commerce: Realities and Challenges ……140**

Loi M. A., Pujiningsih S., Andayani E. S. **Transparency of Financial Reports of Local Government Hospitals in Indonesia ……...150**

Petrukha S., Petrukha N. **Challenges for Developing Social Infrastructure in Rural Areas of Ukraine in the Context of Achieving the Sustainable Development Goals ……159**

Tanase A. G., Preda A. F., Cretu R. F., Banta V. C. **Modelling of an Economic Process Using Smart Technologies in Manufacturing in the Context of Industry 4.0: A Case Study …….169**

УДК 336.221
JEL Classification H25, H26, H69
DOI https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-4(106)-57-68

Viktor Synchak[1]
Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law, Khmelnytskyi, Ukraine

Yuriy Yarmolenko[2]
Khmelnytskyi, Ukraine

Budgetary VAT Compensation as a Tax-Budgetary Tool for Fiscal Consolidation in Public Finances

Abstract. *Thanks to its tools, the VAT budget reimbursement mechanism contributes to the implementation of fiscal consolidation in public finances; however, it still needs to be studied as an object of scientific research. The purpose of the article is to reveal the essence of fiscal consolidation in the VAT budget reimbursement mechanism and to substantiate its relationship, as a tax and budgetary instrument, with the fiscal consolidation of public finances, as well as to propose measures to balance the fiscal interests of value added taxpayers and the State Budget of Ukraine. The concept of public finances about the state budget as their main link was revealed. In this link, VAT is the most significant source in volume among tax revenues and participates in distribution and redistribution relations, due to which there is a reverse flow of funds in the form of budget tax reimbursement. It was substantiated that the budget VAT refund combines tax and budget instruments of fiscal consolidation due to the peculiarities of the value-added tax collection mechanism. The article proposes the author's concept of fiscal consolidation in the budget VAT refund mechanism. The authors clarified the definition of budget VAT refund in terms of confirming the legality of its implementation based on the results of tax audits, and not just one as provided for by the current norm of the Tax Code of Ukraine. Tax audits on the legality of budget VAT refunds are proposed to be carried out for taxpayers with a high degree of risk throughout the logistics chain of goods supplies. The main measures in the field of public finances to strengthen fiscal consolidation include increasing fiscal transparency, reducing fiscal risks, strengthening control over tax liabilities and tax credit, maintaining the arrears of budget VAT refund to the state debt at the level of 0.3 p. p. under martial law and its reduction to zero in the post-war period. The study results indicate that the balance of fiscal interests will prevent arrears in VAT budget reimbursement, reduce its impact on the state's debt obligations, and generally contribute to achieving the broad goal of fiscal consolidation in public finances.*

Keywords: *value-added tax, tax system, tax burden, state budget, budgetary and tax instruments, budgetary VAT refund, fiscal and budgetary instrument, budget refund arrears, state debt, guaranteed state debt, state debt, fiscal consolidation, public finances.*

Suggested Citation
Synchak, V., Yarmolenko, Yu. (2024). Budgetary VAT Compensation as a Tax-Budgetary Tool for Fiscal Consolidation in Public Finances. *Oblik i finansi*, 4(106), 57-68. https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-4(106)-57-68

[1] **Viktor Synchak**, Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law, Khmelnytskyi, Ukraine.
ORCID 0000-0001-8957-3654
E-mail: synchak@ukr.net (*Corresponding author*)

[2] **Yuriy Yarmolenko**, Khmelnytskyi, Ukraine
ORCID 0000-0002-0628-4396

Віктор Синчак
Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, м. Хмельницький, Україна

Юрій Ярмоленко
м. Хмельницький, Україна

Бюджетне відшкодування ПДВ як податково-бюджетний інструмент фіскальної консолідації в публічних фінансах

Анотація. *Механізм бюджетного відшкодування ПДВ, завдяки своїм інструментам, сприяє реалізації фіскальної консолідації в публічних фінансах, однак, як об'єкт наукових досліджень залишається маловивченим. Мета статті – розкрити сутність фіскальної консолідації у механізмі бюджетного відшкодування ПДВ й обґрунтувати його взаємозв'язок, як податково-бюджетного інструмента, з фіскальною консолідацією публічних фінансів, а також запропонувати заходи для збалансування фіскальних інтересів платників податку на додану вартість і Державного бюджету України. Розкрито поняття публічних фінансів у взаємозв'язку з державним бюджетом як їхньою основною ланкою. У цій ланці ПДВ є найбільш вагомим джерелом за обсягом серед податкових надходжень і приймає участь у розподільних і перерозподільних відносинах завдяки чому виникає зворотній рух коштів у формі бюджетного відшкодування податку. Обґрунтовано, що бюджетне відшкодування ПДВ об'єднує в собі податковий і бюджетний інструменти фіскальної консолідації, завдяки особливостям дії механізму справляння податку на додану вартість. Запропоновано поняття фіскальної консолідації в механізмі бюджетного відшкодування ПДВ. Уточнено визначення бюджетного відшкодування ПДВ щодо підтвердження правомірності його здійснення за результатами податкових перевірок, а не лише однієї як це передбачено чинною нормою Податкового кодексу України. Податкові перевірки щодо правомірності бюджетного відшкодування ПДВ запропоновано проводити у платників податку з високим ступенем ризику по всьому логістичному ланцюгу поставок товару. Визначено напрями заходів у сфері публічних фінансів для посилення фіскальної консолідації. До основних заходів у сфері публічних фінансів віднесено підвищення фіскальної прозорості, зниження фіскальних ризиків, посилення контролю за податковими зобов'язаннями та податковим кредитом, утримання заборгованості бюджетного відшкодування ПДВ до боргу держави на рівні 0,3 в. п. в умовах воєнного стану та його зниження до нульової позначки у післявоєнний період. Результати дослідження свідчать, що збалансованість фіскальних інтересів дозволить не допускати заборгованості з бюджетного відшкодування ПДВ, зменшить його вплив на боргові зобов'язання держави та загалом сприятиме досягненню широкої мети фіскальної консолідації в публічних фінансах.*

Ключові слова: *податок на додану вартість, податкова система, податкове навантаження, державний бюджет, бюджетні та податкові інструменти, бюджетне відшкодування ПДВ, податково-бюджетний інструмент, заборгованість з бюджетного відшкодування, державний борг, гарантований державний борг, заборгованість держави, фіскальна консолідація, публічні фінанси.*

Постановка проблеми. Оплата податків, платежів і зборів відповідно до мети фіскальної консолідації та теорії публічних фінансів, сприяє оптимальній збалансованості видатків державного бюджету з його доходами. Якщо ж рівноваги не вдається досягти, то в основній ланці публічних фінансів виникає дисбаланс. Тому зменшення розбалансованості є першочерговим завданням в умовах чинних викликів і загроз. Перші з них проявилися ще з початком російської агресії проти України (2014-2015 рр.). Згодом, разом із широкомасштабним вторгненням (24 лютого 2022 року), вони набули загрозливого стану.

Одночасно із означеними викликами і внаслідок їх дії зросла заборгованість державного бюджету з відшкодування податку на додану вартість (далі – ПДВ). Мінімізувати цю проблему можливо завдяки фіскальній консолідації у механізмі бюджетного відшкодування ПДВ. Відтак через оптимізаційні заходи у цьому процесі появляється перспектива зменшення бюджетної заборгованості у взаємозв'язку з фіскальною консолідацією публічних фінансів. Отже, безумовного пріоритету набуває бюджетне відшкодування ПДВ, як відносно новий у такому поєднанні, податково-бюджетний інструмент фіскальної консолідації у сфері публічних фінансів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З початку 2000-х років значна кількість вітчизняних досліджень у сфері публічних фінансів стосувалася вивчення фіскальної консолідації. Т.І. Єфименко, С.С. Гасанов та В.П. Кудряшов розглядають її як «державну політику, спрямовану на зменшення дефіцитів уряду та накопичення державного боргу» [1, с. 8]. Важливість фіскальної консолідації в умовах військових конфліктів була практично підтверджена в Україні у період російсько-української війни.

Інша група науковців виділила широкий і вузький підходи до змісту фіскальної консолідації [2]. Перший із них передбачає широке коло заходів (інструментів) у дискреційній фіскальній політиці (оптимізація бюджетних видатків, здійснення структурних реформ тощо). До вузького підходу

дослідники відносять дії держави, спрямовані на збільшення податкових надходжень за рахунок підвищення податкових ставок, удосконалення податкового адміністрування тощо. Серед інструментів фіскальної консолідації тут виділяється податкове навантаження, яке пропонується перенести з оподаткування праці на екологічні податки, оподаткування споживання [2, с. 61].

Подібної думки стосовно інструментів фіскальної консолідації дотримується й автор дисертаційної роботи «Фіскальна консолідація: інструменти і перспективи запровадження в Україні» [3]. У цьому дослідженні, з позиції нашого наукового інтересу, виділено два окремих інструменти: податковий і бюджетний. Перший інструмент зорієнтований «на збільшення податкових ставок, розширення бази оподаткування та використання податкових пільг» [3, с. 177], тоді як другий – на «оптимізацію видатків державного бюджету» [3, с. 177].

З огляду на окреслену точку зору, зауважимо, що у наведених аргументаціях її підтримуємо. Однак, наголосимо, що бюджетне відшкодування ПДВ об'єднує в собі податковий і бюджетний інструменти. Таке поєднання відбувається, завдяки особливостям механізму податку, на що ми вже звертали увагу у попередній публікації [4, с. 69].

Науковий інтерес до тематики фіскальної консолідації отримав додатковий поштовх під час російсько-української війни. У цей час наукові розвідки спрямовуються на вивчення джерел фінансування бюджетного дефіциту та пов'язаних з ним проблем. Дослідники звернули увагу на його зростання у 2022 році майже до 18 % від номінального ВВП. І це при тому, що до початку російського повномасштабного вторгнення інтервали коливань знаходилися у межах 1,6-5,1 % [5]. Збільшення бюджетного дефіциту змістило акцент досліджень на державний борг, адже по закінченню 2022 року, порівняно з його початком, він збільшився на 32,5 % і на 63,2 % від рівня пост пандемічного періоду [6, с. 89-90]. За прогнозами науковців [7] максимальне зростання платежів за державним і гарантованим боргом мало припадати саме на початок 2024 року.

У коло наукових інтересів учених потрапляють і питання бюджетного відшкодування ПДВ [8, с. 55-56]. Проте кількість таких праць ще недостатня, а окремі з них не встигають за практикою оподаткування. Не сприяє цьому і швидка плинність вітчизняного податкового законодавства, що добре простежується в умовах воєнного стану. Проте сама фіскальна консолідація генерує динаміку змін, які, як і їхній вплив, можливо оцінити лише згодом. Тому з погляду фіскальної консолідації наукові дослідження повинні випереджати практику бюджетного відшкодування ПДВ.

Безумовно, зазначені підходи дослідників за окресленою тематикою, є корисними та актуальними, а окремі з них відносимо до основоположних. Менш дослідженим залишається бюджетне відшкодування ПДВ як податково-бюджетний інструмент фіскальної консолідації в окремо взятому податку. З одного боку, як найбільш вагомому джерелу податкових надходжень у сфері публічних фінансів, а з іншого – як податку, який через властиві особливості, має зворотній рух у вигляді бюджетного відшкодування ПДВ. Це вплинуло на визначення теми статті та її мети.

Мета статті – розкрити сутність фіскальної консолідації у механізмі бюджетного відшкодування ПДВ й обґрунтувати його взаємозв'язок, як податково-бюджетного інструмента, з фіскальною консолідацією публічних фінансів, а також запропонувати заходи для збалансування фіскальних інтересів платників податку на додану вартість і Державного бюджету України.

Виклад основного матеріалу. Проблеми фіскальної консолідації, як власне і бюджетного відшкодування податку на додану вартість, стали відносно новим предметом досліджень у 90-х роках XX ст. і не втратили своєї актуальності сьогодні. Відмінність у наукових інтересах до досліджуваних явищ в означених періодах полягала у тому, що на початковому етапі вони розглядалися відособлено; більше з точки зору виконання Державного бюджету України як за доходами, так і за видатками з контролюванням показників державного боргу.

Поява у першій половині 90-х років XX століття у податковій системі України ПДВ (загалом у 170 країнах по закінченню 2022 року за даними Організації економічного співробітництва та розвитку), а згодом і бюджетного відшкодування на рахунки платників, визначила додаткові напрями в наукових розвідках. По суті виникла необхідність комплексного вивчення двох явищ, встановлення взаємозв'язків між ними та виведення їх у площину спільної мети.

Нагадаємо, що на початковому етапі 90-х років ще бракувало науково-обґрунтованого аналізу для виявлення впливу бюджетного відшкодування ПДВ на досягнення мети фіскальної консолідації. Збільшенню її вагомості сприяли комплаєнс-заходи контролюючих органів, які одночасно їх здійснювали за податковими надходженнями до державного бюджету та за напрямками бюджетного відшкодування ПДВ. Відтак в наш час фіскальна консолідація набула нової науково-практичної ваги з огляду на появу відносно нового податково-бюджетного інструмента в публічних фінансах.

Публічні фінанси тут розглядаємо з точки зору економічної категорії, що «*відображає сукупність відносин, пов'язаних зі створенням, розподілом і використанням фондів фінансових ресурсів*» [9, с. 4] та з погляду їхньої структури. Очевидно, що у державному бюджеті, як основній їхній ланці, ПДВ приймає участь у розподільних і перерозподільних відносинах. З погляду теорії податків він має односторонній рух. Однак, завдяки перерозподільним відносинам і специфіці механізму його дії, відбувається зворотній рух коштів. Такий фінансовий потік у податковому законодавстві отримав назву «бюджетне відшкодування від'ємного значення ПДВ».

По суті появляється опосередкований розподільними відносинами зворотній рух визначеної частини податку з бюджету. Обрахована через механізм бюджетного відшкодування ПДВ така частина податку є цільовим об'єктом перерозподільних відносин. Причому прямий (сплата до бюджету) і зворотній (бюджетне відшкодування ПДВ) рух контролюється завдяки однойменній функції публічних фінансів. За результатами фінансового контролю вживаються дискреційні заходи в розподільних відносинах. Тож бюджетне відшкодування ПДВ стало бюджетно-податковим інструментом, або якщо ще точніше, то акселератором фіскальної консолідації у публічних фінансах.

Означений податково-бюджетний інструмент спрацьовує у визначений законодавством період і завдяки своїй дії генерує заходи фіскальної консолідації. Натомість формується уява про її потенціал в механізмі дії одного лише податку. Відтак на новий рівень сприйняття та розуміння виходять заходи фіскальної консолідації у публічних фінансах. Із точки зору широкого сприйняття та розуміння, завдяки віднесенню фіскальної консолідації до сфери державної політики, окреслюється її глобальна мета. Вона спрямовується, по-перше, на «оптимізацію бюджетних видатків» [10, с. 32], і, по-друге, на «збільшення податкових надходжень» [10, с. 32]. Відзначимо, що досягаються такі результати за рахунок стимулювання платників податків до сприйняття означеної мети та заходів, без збільшення податкового навантаження.

Безумовно, перелік інструментів для реалізації заходів може бути продовженим, з огляду на мету фіскальної консолідації. Однак, важливо, щоб кожний новий із них відповідав її суті. Саме такий зміст вбачаємо у фіскальній консолідації в механізмі бюджетного відшкодування ПДВ. Завдяки своїм інструментам він загалом сприяє реалізації фіскальної консолідації у публічних фінансах. З огляду на зазначене, *під поняттям фіскальної консолідації в механізмі бюджетного відшкодування ПДВ будемо розуміти комплекс заходів, спрямованих на оптимізацію бюджетного відшкодування та збільшення надходжень з податку на додану вартість до Державного бюджету України за рахунок стимулювання учасників логістичного ланцюга до взаємної відповідальності за нарахування та сплату податкових зобов'язань* [11], *формування податкового кредиту та обрахунок від'ємного значення ПДВ*.

Із наведених двох визначень (фіскальної консолідації у публічних фінансах та фіскальної консолідації в механізмі бюджетного відшкодування ПДВ), підсумуємо, що з точки зору бюджету, вони перебувають у тісному взаємозв'язку та мають спільну мету. Цей взаємозв'язок простежується і під кутом зору платника ПДВ. Ідеться про сприйняття, розуміння й усвідомлення змісту поняття бюджетного відшкодування, наведеного у підпункті 14.1.18. статті 14 розділу 1 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [12]. За кодексом, *бюджетне відшкодування – це,* по-перше, *«відшкодування від'ємного значення»* [12] ПДВ, і, по-друге, яке здійснюється *«на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника»* [12]. При цьому податковим законодавством передбачаються й інші напрями використання від'ємного значення ПДВ.

Безумовно, як вагомий бюджетоутворюючий платіж сьогодні, ПДВ сприяє максимізації податкових надходжень до Державного бюджету України. І від виконання індикативних показників з мобілізації податку залежить спроможність держави здійснювати на рахунки бюджетне відшкодування ПДВ. Тому повернення коштів повинно відбуватися з урахуванням фіскальних інтересів платників податку та бюджету. Необхідність їх урівноваження очевидна із законодавчого визначення бюджетного відшкодування ПДВ. З одного боку, гарантується його повернення, а з іншого – підтверджується правомірність на таке одержання «за результатами перевірки платника» [13, с. 155].

На перший погляд усе достатньо просто, зрозуміло та аргументовано. Хіба що, привертає увагу у цьому визначенні подання податкової перевірки в однині. Зазвичай у ланцюгах поставок товару приймає участь різна кількість контрагентів. Саме завдяки господарським операціям між ними формується від'ємне значення ПДВ, задекларованого для бюджетного відшкодування. Вважаємо, що з позицій фіскальної консолідації доцільність проведення лише однієї перевірки виглядає сумнівною. Наші аргументи зводяться до необхідності дотримання фіскальних інтересів бюджету й одержувачів бюджетного відшкодування. Означене важливе з погляду мети фіскальної консолідації. Тому для підтвердження правомірності бюджетного відшкодування контрольні заходи повинні здійснюватися по всьому логістичному ланцюгу. Технічно це забезпечується сучасною системою електронного адміністрування ПДВ з можливістю використання штучного інтелекту (ШІ) у перспективі.

Додатковим аргументом є те, що за чинної редакції пункту 14.1.18. ПКУ [12] не відкидається оскарження зазначених документальних перевірок. Ідеться про випадки відмови у бюджетному відшкодуванні ПДВ. Вони можуть статися через неправомірні дії інших платників з логістичного ланцюга, в якому проводяться перевірки. Проте вказаний пункт передбачає підтвердження правомірності бюджетного відшкодування «за результатами перевірки платника», а не перевірок.

З огляду на означене пропонуємо уточнити охарактеризоване визначення у підпункті 14.1.18 ПКУ [12]. На нашу думку, *під бюджетним відшкодуванням доцільно* розуміти *бюджетне відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість платнику на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного*

відшкодування податку на додану вартість за результатами податкових перевірок. Це суттєво не змінює редакцію законодавчого визначення бюджетного відшкодування від'ємного значення ПДВ. Проте дасть можливість посилити солідарну відповідальність за правомірність його здійснення, сприятиме досягненню мети фіскальної консолідації у механізмі бюджетного відшкодування ПДВ та фіскальної консолідації у публічних фінансах загалом.

Звідси поява відносно нової, до того ж, об'єднувальної мети фіскальної консолідації в умовах функціонування окремо взятого податку. Завдяки їй і окресленій відповідальності появляється можливість збалансовувати фіскальні інтереси платників податку та державного бюджету при його виконанні за доходами. Разом із цим створюються умови для поглиблення обопільної зацікавленості в оптимізації видатків через механізм бюджетного відшкодування ПДВ за рахунок пом'якшувальних заходів і без збільшення податкового навантаження.

Отже, з одного боку, необхідно забезпечити максимальне та вчасне надходження ПДВ до Державного бюджету України, а з іншого – здійснювати у такому ж порядку бюджетне відшкодування. Лише у першому випадку потрібно дотриматися зростання доходів до бюджету від ПДВ, а у другому, – оптимізувати обсяги бюджетного відшкодування. В ідеалі без допущення податкового боргу та бюджетної заборгованості, які за фіскальної консолідації є недоцільними.

Таким чином, поряд із вагомістю ПДВ для доходів Державного бюджету України, зростає розуміння бюджетного відшкодування без допущення бюджетної заборгованості. Це узгоджується з метою фіскальної консолідації у сфері публічних фінансів. Відтак бюджетне відшкодування ПДВ як податково-бюджетний інструмент безпосередньо впливає на реалізацію широкої мети останньої. По суті вона досягається і завдяки заходам з мобілізації ПДВ до бюджету та з повернення коштів платникам податку. Позитивним результатом таких дій є збільшення доходів бюджету та недопущення заборгованості з бюджетного відшкодування ПДВ.

Тому платники ПДВ повинні покладатися не лише на державу у бюджетному відшкодуванні, але й приймати у цьому процесі активну участь. Мотивацією до такої активності є вчасне одержання бюджетного відшкодування ПДВ і підтвердження його правомірності. Тому кошти до бюджету мають надходити в повному обсязі та у визначені строки. Такий алгоритм повинен сприйматися й усвідомлюватися всіма контрагентами при здійсненні розрахунків у ланцюгу поставок товару. Натомість перевищення бюджетного відшкодування над податковими надходженнями від ПДВ, як власне і зростання боргу перед платниками ПДВ, є рівнозначно недопустимими. Із порушенням такого алгоритму можливе руйнування механізму бюджетного відшкодування ПДВ та недосяжною залишиться мета фіскальної консолідації у публічних фінансах. Причому завдяки компенсаційній складовій у механізмі ПДВ генеруються фіскальні ризики [14, с. 67-71], пов'язані бюджетним відшкодуванням ПДВ.

Незайвим буде нагадати і те, що на початку 2000-х років ПДВ навіть втрачав свою бюджетну вагомість. У цей період до бюджету надходило «не більше 5-7 % від утвореної доданої вартості» [15, с. 2]. У 2003 році бюджетне відшкодування складало біля 70 % від нарахованого ПДВ і майже повністю «з'їдало» [15, с. 2] надходження від цього податку. І це при тому, що на початку 90-х років та в нинішніх умовах ПДВ став основним податком у структурі податкових надходжень в Державному бюджеті України (37 % і 32 % відповідно).

Причому проблема фіскальних ризиків у бюджетному відшкодуванні ПДВ не зменшується і сьогодні. Ідеться, насамперед, про операції зі «схемними ризиками», що спричиняють затримки бюджетного відшкодування ПДВ. Означені схеми удосконалюються та застосовуються і в зовнішньоекономічній діяльності. Їх наявність може негативно впливати на імідж країни в умовах фінансової підтримки з боку партнерів в реаліях повномасштабної війни [16]. Саме тому для недопущення руйнування механізму бюджетного відшкодування ПДВ повинні вживатися скоординовані заходи, зорієнтовані на забезпечення фіскальної консолідації у сфері публічних фінансів. На цьому наголошувалося і в документах до Меморандуму з МВФ від 18 листопада 2021 року [17]. Це зобов'язує державу вживати заходів до підвищення фіскальної прозорості, зниження фіскальних ризиків, посилення контролю за податковими зобов'язаннями [18], як власне, і за формуванням податкового кредиту. Для цього необхідно переорієнтовувати контролюючі органи на перевірки платників податків з високим ступенем ризику та з найбільшими фіскальними порушеннями.

Зазначимо, що у вітчизняній практиці бюджетного відшкодування ПДВ результати скоординованих заходів добре простежуються за даними табл. 1. Так якщо у 2021 році частка відшкодованого ПДВ складала 24,5 % у податкових надходженнях з ПДВ, то у період двох воєнних років (2022-2023 роки) вона зменшилася до 12,1% і 16,9% відповідно. Відбувалося це в умовах зменшення надходжень від ПДВ і обсягів бюджетного відшкодування у 2022 році. Натомість у 2023 році спостерігалося зворотне збільшення цих показників.

Ще більш показовими є ці показники на початку і по завершенні одного бюджетного періоду. Зокрема, до 46,9 % зменшилася заборгованість бюджету за невідшкодованим ПДВ станом на 31 грудня 2023 року, порівняно з 1 січнем 2023 року. Дані табл. 1 дають підстави для висновку про відсутність жорстких бюджетних обмежень, навіть в умовах війни.

Таблиця 1. **Співвідношення між податковими надходженнями від ПДВ та сумами бюджетного відшкодування податку у 2021-2023 рр.**

Показник	Роки		
	2021	2022	2023
Податкові надходження з ПДВ, всього млн. грн*	696190,0	551643,0	713176,2
Проведено бюджетного відшкодування ПДВ, всього млн. грн.	159701,1	84642,0	132378,9
У % до податкових надходжень із ПДВ	24,5	12,1	16,9
Сума відмовленого бюджетного відшкодування ПДВ станом на 01 січня відповідного року, всього млн. грн	2749,9	-	7078,2
У % до податкових надходжень із ПДВ	0,9	-	0,4
У % до проведено бюджетного відшкодування ПДВ	1,7	-	5,3
Заборгованість бюджету за невідшкодованим ПДВ на 01 січня відповідного року, всього млн. грн	18281,4	23196,8	40084,3
У % до податкових надходжень із ПДВ	2,8	3,3	5,1
У % до проведено бюджетного відшкодування ПДВ	11,4	27,4	30,3
Заборгованість бюджету за невідшкодованим ПДВ на 31 грудня відповідного року, всього млн. грн	23196,8	40084,3	18791,0
У % до заборгованості бюджету за невідшкодованим ПДВ на 01 січня відповідного року	126,9	172,8	46,9

** надійшло ПДВ за відповідний рік без врахування бюджетного відшкодування.*
Джерело: розраховано авторами.

Разом із цим, як зазначено у схваленій Кабінетом Міністрів України у грудні 2023 року Національній стратегії доходів до 2030 року, війна звела нанівець здобутки фіскальної консолідації, досягнутої у довоєнний період. Адже до війни державний та гарантований державою борг зменшився з майже 81 % ВВП (у 2016 році) до 49 % (у 2021 році). Подібне спостерігалося і з дефіцитом державного бюджету у 2022 році, в якому він збільшився на 602 млрд грн, порівняно з 2021 роком (близько 15,7% ВВП), і становив 817,9 млрд грн. Це спричинялося зменшенням на 14,2 % податкових надходжень у 2022 році, тоді як видатки бюджету зросли на 81,4 % [19].

У 2023 році негативні тенденції продовжувалися й дефіцит Державного бюджету України досяг 1330 млрд грн (зростання 62,6 %, порівняно з 2022 роком або 20,3 % ВВП). Державний та гарантований державою борг у 2023 році також мав тенденцію до збільшення і становив 84,4 % ВВП [20]. Причому на початок 2023 року і 2024 року він став знаходитися за граничною межею. До цього ще додавалася заборгованість бюджету з відшкодування ПДВ. Нагадаємо, що відповідно до статті 18 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ) загальний обсяг державного та гарантованого державою боргу не може перевищувати 60 % річного номінального ВВП. Однак з точки зору нормативно-правових актів наявне перевищення у 2022-2023 роках допускалося. Адже в умовах воєнного стану дія статті 18 на ці роки призупинялася. Власне, як і на 2024 рік за відповідним законом [21].

З огляду на наведене у БКУ [22] визначення державного боргу та на особливість механізму ПДВ, резюмуємо, що заборгованість із бюджетного відшкодування ПДВ загалом не повинна допускатися. Так відповідно до БКУ [22], державний борг – це, по-перше, «загальна сума боргових зобов'язань держави з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату» [22], і, по-друге, «що виникають унаслідок державного запозичення» [22]. Останні, власне, створюють державний борг. Тож, із змісту законодавчого визначення, очевидно, що бюджетна заборгованість перед суб'єктами господарювання за невідшкодованим вчасно ПДВ не підпадає під визначення державного боргу. За чинного БКУ (підпункт 4 пункту 3 статті 59 [22]), така сума вважається заборгованістю бюджету з відшкодування ПДВ. Вона відображається у місячному звіті про виконання Державного бюджету України.

Однак, з іншого боку, неповернуте бюджетне відшкодування ПДВ за своїм змістом нагадує безвідсоткове кредитування державних витрат за рахунок обігових коштів платників ПДВ. Відтак, на нашу думку, визначення державного боргу у БКУ [22] потребує уточнення або введення зведеного показника. При цьому, допускаємо, що заборгованість бюджету з відшкодування ПДВ і надалі не підпадатиме під дане визначення, хоча впливатиме на обсяг заборгованості держави. Тому у нашому дослідженні будемо використовувати поняття «борг держави». До його складу віднесемо державний борг і заборгованість бюджету з відшкодування ПДВ.

Загалом заборгованість держави станом на 1 січня 2022 року та 2023 року (табл. 2) склала відповідно 79,2 % та 84,7 % (з урахуванням боргу з невідшкодованого ПДВ платникам податку). Натомість приріст боргу держави за рахунок невідшкодованого ПДВ у 2022 році становив 0,8 відсоткових пунктів (далі – в. п.) і 0,3 в. п. у 2023 році.

Таблиця 2. **Вплив бюджетного відшкодування ПДВ на борг держави у 2015-2023 рр. (млн грн)**

Роки	Станом на 1 січня року			Частка державного боргу у ВВП (%)	Частка боргу держави у ВВП із боргом бюджету з ПДВ (%)	Відхилення (в. п.)
	Державний борг, усього	Обсяг ВВП	Заборгованість бюджету з відшкодування ПДВ			
2015	1 100 564	1 566 728	13499,7	70,2	71,1	0,9
2016	1 572 180	1 979 458	12876,4	79,4	80,1	0,7
2017	1 929 759	2 383 182	12172,2	81,0	81,5	0,5
2018	2 141 674	2 982 920	15267,1	71,8	72,3	0,5
2019	2 168 627	3 558 706	28705,5	60,9	61,7	0,8
2020	1 998 275	3 974 564	27393,4	50,3	51,0	0,7
2021	2 551 936	4 194 102	18281,4	60,8	61,3	0,5
2022	2 671 828	5 459 574	23196,8	48,9	49,4	0,5
2023	4 071 683	5 191 028	40084,3	78,4	79,2	0,8
2024	5 519 484	6 537 825	18791,0	84,4	84,7	0,3

Джерело: розраховано авторами за даними [20].

За даними табл. 2, очевидно, що борг держави (з урахуванням заборгованості з ПДВ) станом на 1 січня 2022 року становив 49,4% ВВП, проти 48,9% державного боргу (без урахування заборгованості з ПДВ). Відтак приріст боргу держави за рахунок невідшкодованого ПДВ у 2021 році складав 0,5 в. п. Суттєво не відрізнявся цей показник і в інших роках. Так у 2021 та у 2020 році приріст боргу держави за рахунок невідшкодованого ПДВ складав 0,5 в. п.; у 2019 році – 0,7 в. п.; у 2018 році – 0,8 в. п.; у 2016 році та у 2017 році – 0,5 в. п.; у 2015 році – 0,7 в. п.; у 2014 році – 0,9 в. п.

Із наведеного аналізу, констатуємо, що найбільший приріст (0,9 в. п.) боргу держави за рахунок невідшкодованого ПДВ характерний для 2014 року. Мається на увазі рік, в якому розпочиналася російська агресія проти України. Дещо меншим (0,8 в. п.), але також високим, цей показник залишався у 2022 році (початок російського широкомасштабного вторгнення). Однак, навіть у таких складних умовах держава продовжувала виконувати свої зобов'язання з бюджетного відшкодування ПДВ. Більше того, у воєнному 2023 році вплив невідшкодованого ПДВ на приріст боргу держави був найменшим (0,3 в. п.) за останні 10 років (2014-2023 рр.).

Для стабілізації такого рівня (0,3 в. п.) в умовах воєнного стану та його зменшення (до нульової позначки) у післявоєнний період необхідно і надалі здійснювати заходи для збалансування фіскальних інтересів у механізмі бюджетного відшкодування ПДВ. Безумовно, ПДВ традиційно займає перше місце у структурі податкових надходжень Зведеного бюджету України. Проте завдяки властивому механізму відволікає обігові кошти платників ПДВ та є складним при справлянні. Тому держава повинна зважати на такі особливості та зі свого боку дотримуватися прозорих «правил гри» у двосторонньому процесі.

Технічну складність спричиняють і постійні зміни, що добре простежуються в умовах воєнного стану (табл. 3). Аналіз їхнього змісту підтверджує їх необхідність з погляду фіскальної консолідації. З одного боку, вони стосуються оптимізації бюджетного відшкодування ПДВ, а з іншого – мобілізації податкових зобов'язань до бюджету.

Заслуговують на увагу пом'якшувальні заходи, що здійснювалися у другій половині 2023 року та на початку 2024 року. Мова йде про доповнення до ПКУ [12], які набули чинності з 1 липня 2024 року відповідно до Закону України від 23 лютого 2024 року № 3603-IX [27]. Вважаємо, що вони спрямовані саме на досягнення мети фіскальної консолідації у механізмі бюджетного відшкодування ПДВ, оскільки стосуються зменшення термінів податкових перевірок для всіх заявників бюджетного відшкодування ПДВ.

Нагадаємо, що граничний термін для таких перевірок до 1 липня 2024 року складав 60 календарних днів. Із вказаної дати його зменшено до 40 днів (20 – на камеральну перевірку та 20 – на документальну). Причому з 1 серпня 2024 року для платників з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства термін камеральної та документальної перевірок зменшено до 5 та 10 днів відповідно (Закон України від 18 червня 2024 року № 3813-IX [28]). Мабуть тому введення до ПКУ [12] поняття «платник податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства» у публікаціях окремих авторів отримало назву «закону про «клуб білого бізнесу»» [29].

Таблиця 3. **Періодизація та суть змін у бюджетному відшкодуванні ПДВ в умовах дії воєнного стану (2022-2023 рр.)**

Суть змін	Підстава для внесення змін	Набрання чинності
За ПКУ (п. 82 підрозд. 2 розд. XX «Перехідні положення») в умовах воєнного стану до 1 липня 2023 року за ставкою ПДВ 7% оподатковувалися імпортні та внутрішні операції з постачання бензинів, дизельного палива, скрапленого газу, нафти сирої тощо. Тож сформоване від'ємне значення ПДВ як різниця між сумою податкового зобов'язання (ПЗ) за ставкою 7 % та податкового кредиту (ПК) до якого включено податок з ціни пального за ставкою 20 %, не підлягає бюджетному відшкодуванню на рахунок платника, а зараховується на зменшення ПЗ у наступних звітних періодах.	Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX [23].	З 17 березня 2022 р.
Відповідно до пп. 69.1 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ платники ПДВ, тимчасово, до припинення або скасування воєнного стану, не мають права на подання уточнюючих розрахунків до податкових декларацій поданих до лютого 2022 року із показниками на зменшення ПЗ та/або збільшення декларування суми бюджетного відшкодування ПДВ.	Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX [24].	З 27 травня 2022 р.
В умовах воєнного стану не вважаються неоподаткованими чи такими, що не є господарською діяльністю заявника, товари, знищені (втрачені) внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажор). Однак суми податку по таких операціях не включаються до обрахунку бюджетного відшкодування (пп. 69.29 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ), а спрямовуються до складу наступних податкових періодів до їх повного погашення.	Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX [24].	З 27 травня 2022 р.
Відповідно до п. 200.4 ст. 200 ПКУ від'ємне значення ПДВ, не підлягає бюджетному відшкодуванню на рахунок, до розрахунку якого включено суми податку, в операціях з першого постачання житла (завершених об'єктів житлової нерухомості), неподільного житлового об'єкта чи незавершеного майбутнього об'єкта житлової нерухомості. Суми такого від'ємного значення зараховуються до складу ПК наступного звітного (податкового) періоду до її повного погашення ПЗ.	Закони України від 20.09.2022 р. № 2600-IX *(в редакції № 2888-IX від 12.01.2023 р.)* та від 10.08.2023 р. № 3317-IX) [24; 25; 26].	З 10 жовтня 2022 р. по 31 березня 2023 та з 29 січня 2024 р. по даний час.
Згідно з пунктом 200.41 (прим.1) статті 200 ПКУ платники до яких Законом України «Про санкції» від 14.08.2014 р. № 1644-VII застосовані обмежувальні економічних заходи (санкції), не мають права на отримання на рахунок бюджетного відшкодування сум від'ємного значення податку. Суми такого від'ємного значення зараховуються у зменшення суми ПК з ПДВ (за наявності), а в разі відсутності останнього – до складу ПК наступного звітного (податкового) періоду.	Закон України від 10.08.2023 р. № 3317-IX [26].	З 29 січня 2024 р. по даний час.

Джерело: Узагальнено авторами за даними [12].

Зазначимо, що пропозиції про зменшення термінів відшкодування ПДВ надавалися і раніше. Однак, такий порядок пропонувалося застосовувати лише до платників податків із позитивною податковою історією. Їх відбір передбачалося здійснювати із застосуванням ризик-орієнтованого підходу [30, с. 390]. Натомість вказана рекомендація не мала практичного використання, проте, обговорювалася та очікувалася.

Отож прозорі дискусії щодо очікуваних змін зі зменшення термінів перевірок для бюджетного відшкодування ПДВ, появи в законодавстві поняття платника з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства сприятимуть меті фіскальної консолідації. Адже, з одного боку, вжито прагматичних заходів необхідних в умовах війни для оптимізації бюджетного відшкодування без збільшення податкового навантаження, а з іншого – введено стимули його для швидкого одержання із бюджету.

Висновки. У бюджетному відшкодуванні ПДВ зосередженні інтереси держави та платників податку на додану вартість як найбільш вагомому джерелу податкових надходжень, завдяки якому та властивим йому особливостям при справлянні, здійснюється зворотній рух коштів із бюджету. Цей алгоритм повинен збалансовувати зацікавленість сторін у повноті та своєчасності надходження податку до бюджету, у такій же послідовності – в отриманні бюджетного відшкодування. Відтак у механізмі

бюджетного відшкодування ПДВ одночасно проявляють себе два рівнозначних і взаємопов'язаних важелі – податковий та бюджетний.

Ці важелі доцільно об'єднати в бюджетному відшкодуванні ПДВ як податково-бюджетному інструменті фіскальної консолідації. Фіскальну консолідацію в механізмі бюджетного відшкодування ПДВ запропоновано розглядати з точки зору взаємопов'язаних заходів із оптимізації бюджетного відшкодування та збільшення податкових надходжень від ПДВ до державного бюджету за рахунок стимулювання учасників логістичного ланцюга до правомірного визначення від'ємного значення податку на додану вартість. Збалансованість фіскальних інтересів дозволить не допускати заборгованості з бюджетного відшкодування ПДВ у перспективі, зменшить вплив на боргові зобов'язання держави та загалом сприятиме досягненню широкої мети фіскальної консолідації в публічних фінансах.

Необхідність реалізації заходів фіскальної консолідації в механізмі бюджетного відшкодування ПДВ та у сфері публічних фінансів засвідчує їхній взаємозв'язок завдяки спільній меті зі збільшення доходів державного бюджету та оптимізації видатків із зменшенням бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ і боргу держави загалом. До таких заходів віднесено: підвищення фіскальної прозорості; зниження фіскальних ризиків; посилення контролю за податковими зобов'язаннями та податковим кредитом із ПДВ; утримання заборгованості бюджетного відшкодування ПДВ до боргу держави на рівні 0,3 в. п. в умовах воєнного стану та його зниження до нульової позначки у післявоєнний період.

З позиції фіскальної консолідації потребує уточнення визначення бюджетного відшкодування ПДВ щодо перевірки, поданої в однині у ПКУ. Здійснення лише однієї перевірки, як зазначено у законодавчому визначенні, є недоцільним через участь різної кількості платників ПДВ у ланцюгу поставок товарів при формуванні податкових зобов'язань і податкового кредиту, генерування у таких операціях фіскальних ризиків, що загалом спричиняє затримки бюджетного відшкодування ПДВ. Тому податкові перевірки з бюджетного відшкодування доцільно проводити у платників ПДВ з високим ступенем ризику по всьому логістичному ланцюгу, що технічно забезпечується сучасною системою електронного адміністрування ПДВ з використанням ШІ у перспективі. Такі контрольні заходи сприятимуть підвищенню взаємної відповідальності: платників податку – учасників логістичних ланцюгів за розрахунки з бюджетом і формування податкового кредиту; держави – за прозорі «правила гри» у бюджетному відшкодуванні ПДВ.

4 Список використаних джерел

1. Єфименко Т. І., Гасанов С. С., Кудряшов В. П. Фіскальна консолідація в контексті антикризового регулювання. *Фінанси України*. 2013. № 2. С. 7-20.
2. Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Інструменти політики фіскальної консолідації та їх вплив на макроекономічні процеси. *Фінанси України*. 2014. № 4. С. 61-82.
3. Крупей О. М. Фіскальна консолідація: інструменти і перспективи запровадження в Україні: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 206 с.
4. Синчак В. П., Ярмоленко Ю. Ю. Транспарентність фіскальних відносин як необхідна умова в адмініструванні й відшкодуванні ПДВ. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2023. № 4. С. 67-84. http://doi.org/10.37128/2411-4413-2023-4-5
5. Горин В. П., Квасниця О. В., Романків А. А. Тенденції фінансування бюджетного дефіциту та пріоритети боргової політики в умовах війни. *Ефективна економіка*. 2023. № 9. http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.9.13
6. Ткачук Н., Стащук О. Моніторинг державного боргу України в умовах військового стану. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. Том. 4. № 36(2023). С. 83-96. https://doi.org/10.29038/2786-4618-2023-04-83-96
7. Коляда Т., Бенч Л., Пожиткова П. Державний борг України в умовах військової агресії: виклики та тенденції розвитку. *Збірник наукових праць Державного податкового університету*: Електронне наукове видання. 2023. № 2. С. 62-81. https://doi.org/10.33244/2617-5940.2.2023.62-81
8. Лопатовський В., Богатчик Л., Безноско К. Аналіз проблемних аспектів бюджетного відшкодування податку на додану вартість у системі електронного адміністрування. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2024. № 2. С. 52-58. https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-328-7
9. Василик О. Д. Державні фінанси України: навч. посіб. К.: Вища школа, 1997. 383 с.
10. Кудряшов В. П. Фіскальна консолідація та її впливи. *Економіка України*. 2013. № 9(622). С. 31-46.
11. Синчак В. П. Бюджетне відшкодування ПДВ сільгоспвиробникам в умовах фіскальної консолідації. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством*: матеріали VII Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Полтава, 28-29 березня 2024 р. Полтава, 2024. С. 348-351.
12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення:12.09.2024).

13. Синчак В. П. Бюджетне відшкодування ПДВ в умовах чинного податкового законодавства. *Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти:* матеріали VI Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 27-28 березня 2024 р. Львів: ЛНУП, 2024. С. 155-157.
14. Синчак В. П., Ярмоленко Ю. Ю. Фіскальне адміністрування податкових ризиків у бюджетному відшкодуванні ПДВ експортерам сільгосппродукції. *Фінансовий механізм сталого аграрного розвитку: сучасний стан та перспективи.* Зб. тез міжнар. наук.-практ. конф. К.: ННЦ «ІАЕ», 2021. 228 с.
15. Податок, що втратив бюджетоутворюючі функції. Виступ Президента України Л. Кучми на нараді з проблемних питань податку на додану вартість. *Урядовий кур'єр*. 2004. № 41. С. 2.
16. Незаконне бюджетне відшкодування ПДВ: які схеми найчастіше викривають фахівці БЕБ. URL: https://esbu.gov.ua/news/nezakonne-biudzhetne-vidshkoduvannia-pdv-iaki-skhemy-naichastishe-vykryvaiut-fakhivtsi-beb (дата звернення:12.09.2024).
17. Додаток 1. «Лист про наміри» до Меморандуму про економічну і фінансову політику від 18 листопада 2021 року. URL: https//mof.gov.ua/storage/files/%D0%A3%D0%9A%D0%A0_24_11_21.pdf (дата звернення:12.09.2024).
18. Додаток 1 до Меморандуму про економічну і фінансову політику від 19 червня 2023 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Lol_MEFP_Ukraine_2023-06-19.pdf (дата звернення:12.09.2024).
19. Національна стратегія доходів до 2030 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf
20. Державний борг України. URL: https://index.minfin.com.ua/ua/finance/debtgov/ (дата звернення:12.09.2024).
21. Про Державний бюджет України на 2024 рік: Закон України від 09.11.2023 р. № 3460–IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#n179 (дата звернення:12.09.2024).
22. Бюджетний кодекс України від 8.07.2010 р. № 2456-VI (із змінами). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text (дата звернення:12.09.2024).
23. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text (дата звернення:12.09.2024).
24. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text (дата звернення:12.09.2024).
25. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо платіжних послуг: Закон України від 12.01.2023 р. № 2888-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text (дата звернення:12.09.2024).
26. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо застосування спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій): Закон України від 10.08.2023 р. № 3317-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3317-20#n26 (дата звернення: 12.09.2024).
27. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо вдосконалення онлайн-комунікації з платниками податків та уточнення окремих положень законодавства: Закон України від 23.02.2024 р. № 3603-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3603-20#n5 (дата звернення:12.09.2024).
28. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства: Закон України від 18.06.2024 р. № 3813-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3813-20#n5 (дата звернення:12.09.2024).
29. Чучалина К. Закон про «клуб білого бізнесу»: як це працюватиме. URL: https://profpressa.com/blogs/zakon-pro-klub-bilogo-biznesu-iak-tse-pratsiuvatime (дата звернення:12.09.2024).
30. Ярмоленко Ю. Ю. Новації у законодавстві з бюджетного відшкодування ПДВ в умовах повномасштабної війни. *Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти*: матеріали VI Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 27-28 березня 2024 р. Львів: ЛНУП, 2024. С. 388-390.

4 References

1. Jefymenko, T. I., Ghasanov, S. S., Kudrjashov, V. P. (2013). Fiskaljna konsolidacija v konteksti antykryzovogho reghuljuvannja [Fiscal consolidation in the context of anticrisis regulation]. *Finansy Ukrajiny*, 2, 7-20.
2. Sokolovsjka, A. M., Rajnova, L. B. (2014). Instrumenty polityky fiskaljnoji konsolidaciji ta jikh vplyv na makroekonomichni procesy [Fiscal consolidation policy tools and their impact on macroeconomic processes]. *Finansy Ukrajiny*, 4, 61-82.
3. Krupej, O. M. (2016). Fiskaljna konsolidacija: instrumenty i perspektyvy zaprovadzhennja v Ukrajini [Fiscal consolidation: tools and prospects for implementation in Ukraine] (Candidate dissertation). Ternopil: Ternopoljsjkyj nacionaljnyj ekonomichnyj universytet.

4. Synchak, V. P., Jarmolenko, Ju. Ju. (2023). Transparentnistj fiskaljnykh vidnosyn jak neobkhidna umova v administruvanni j vidshkoduvanni PDV [Transparency of fiscal relations as a prerequisite in VAT administration and refund]. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktualjni pytannja nauky i praktyky*, 4, 67-84. https://doi.org/10.37128/2411-4413-2023-4-5
5. Ghoryn, V. P., Kvasnycja, O. V., Romankiv, A. A. (2023). Tendenciji finansuvannja bjudzhetnogho deficytu ta riorytety borghovoji polityky v umovakh vijny [Budget deficit financing trends and debt policy priorities in wartime conditions]. *Efektyvna ekonomika*, 9. http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.9.13
6. Tkachuk, N., Stashhuk, O. (2023). Monitoryngh derzhavnogho borghu Ukrajiny v umovakh vijsjkovogho stanu [Monitoring of the state debt of Ukraine in the conditions of martial law]. *Ekonomichnyj chasopys Volynsjkogho nacionaljnogho universytetu imeni Lesi Ukrajinky*, 4(36), 83-96. https://doi.org/10.29038/2786-4618-2023-04-83-96
7. Koljada, T., Bench, L., Pozhytkova, P. (2023). Derzhavnyj borgh Ukrajiny v umovakh vijsjkovoji aghresiji: vyklyky ta tendenciji rozvytku [The national debt of Ukraine in the conditions of military aggression: challenges and development trends]. *Zbirnyk naukovykh pracj Derzhavnogho podatkovogho universytetu*, 2, 62-81. https://doi.org/10.33244/2617-5940.2.2023.62-81
8. Lopatovsjkyj, V., Boghatchyk, L., Beznosko, K. (2024). Analiz problemnykh aspektiv bjudzhetnogho vidshkoduvannja podatku na dodanu vartistj u systemi elektronnogho administruvannja [Analysis of problematic aspects of budget reimbursement of value added tax in the electronic administration system]. *Visnyk Khmeljnycjkogho nacionaljnogho universytetu. Ekonomichni nauky*, 2, 52-58. https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-328-7
9. Vasylyk, O. D. (1997). Derzhavni finansy Ukrajiny [State finances of Ukraine]. Kyiv: Vyshha shkola.
10. Kudrjashov, V. P. (2013). Fiskaljna konsolidacija ta jiji vplyvy [Fiscal consolidation and its effects]. *Ekonomika Ukrajiny*, 9(622), 31-46.
11. Synchak, V. P. (2024). Bjudzhetne vidshkoduvannja PDV siljghospvyrobnykam v umovakh fiskaljnoji konsolidaciji [Budgetary reimbursement of VAT to agricultural producers in the conditions of fiscal consolidation] (pp. 348-351). In *Aktualjni problemy ta perspektyvy rozvytku obliku, analizu ta kontrolju v socialjno-orijentovanij systemi upravlinnja pidpryjemstvom:* Conference proceedings. Poltava: Poltavsjkyj derzhavnyj aghrarnyj universytet.
12. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text
13. Synchak, V. P. (2024). Bjudzhetne vidshkoduvannja PDV v umovakh chynnogho podatkovogho zakonodavstva [Budgetary reimbursement of VAT under the current tax legislation] (pp. 155-157). In *Aktualjni problemy suchasnogho biznesu: oblikovo-finansovyj ta upravlinsjkyj aspekty:*. Lviv: Lvivskyi nacionaljnyj universytet pryrodokorystuvannja.
14. Synchak, V. P., Jarmolenko, Ju. Ju. (2021). Fiskaljne administruvannja podatkovykh ryzykiv u bjudzhetnomu vidshkoduvanni PDV eksporteram siljghospprodukciji [Fiscal administration of tax risks in budgetary reimbursement of VAT to exporters of agricultural products]. In *Finansovyj mekhanizm stalogho aghrarnogho rozvytku: suchasnyj stan ta perspektyvy:* Conference proceedings. Kyiv: Natsionalnyi Naukovyi Centr "Instytut aghrarnoi ekonomiky".
15. Podatok, shho vtratyv bjudzhetoutvorjujuchi funkciji [A tax that has lost its budget-forming functions]. (2004). Vystup Prezydenta Ukrajiny L. Kuchmy na naradi z problemnykh pytanj podatku na dodanu vartistj. *Urjadovyj kurjer*, 41, 2.
16. Nezakonne bjudzhetne vidshkoduvannja PDV: jaki skhemy najchastishe vykryvajutj fakhivci BEB [Illegal budget VAT reimbursement: which schemes are most often exposed by BEB specialists. (2024). Retrieved from https://esbu.gov.ua/news/nezakonne-biudzhetne-vidshkoduvannia-pdv-iaki-skhemy-naichastishe-vykryvaiut-fakhivtsi-beb
17. Dodatok 1. «Lyst pro namiry» do Memorandumu pro ekonomichnu i finansovu polityku vid 18 lystopada 2021 roku [Appendix 1. "Letter of Intent" to the Memorandum on Economic and Financial Policy dated November 18, 2021]. (2021). Retrieved from https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%A3%D0%9A%D0%A0_24_11_21.pdf
18. Dodatok 1 do Memorandumu pro ekonomichnu i finansovu polityku vid 19 chervnja 2023 roku [Appendix 1 to the Memorandum on Economic and Financial Policy dated June 19, 2023]. (2023). Retrieved from https://mof.gov.ua/storage/files/Lol_MEFP_Ukraine_2023-06-19.pdf
19. Nacionaljna strateghija dokhodiv do 2030 roku [National income strategy until 2030]. (2023). Retrieved from https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf
20. Derzhavnyj borgh Ukrajiny [State debt of Ukraine]. (2024). Retrieved from https://index.minfin.com.ua/ua/finance/debtgov/
21. Verkhovna Rada Ukrainy. (2023). Pro Derzhavnyj bjudzhet Ukrajiny na 2024 rik: Zakon Ukrainy [About the State Budget of Ukraine for 2024: Law of Ukraine]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#n179
22. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Bjudzhetnyj kodeks Ukrajiny [Budget Code of Ukraine]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text

23. Verkhovna Rada Ukrainy. (2022). Pro vnesennja zmin do Podatkovogho kodeksu Ukrajiny ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrajiny shhodo diji norm na period diji vojennogho stanu: Zakon Ukrainy [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the effect of norms during the period of martial law: Law of Ukraine]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text
24. Verkhovna Rada Ukrainy. (2022). Pro vnesennja zmin do Podatkovogho kodeksu Ukrajiny ta inshykh zakoniv Ukrajiny shhodo osoblyvostej podatkovogho administruvannja podatkiv, zboriv ta jedynogho vnesku pid chas diji vojennogho, nadzvychajnogho stanu: Zakon Ukrainy [On the introduction of amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the peculiarities of the tax administration of taxes, fees and a single contribution during the period of martial law and state of emergency: Law of Ukraine]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text
25. Verkhovna Rada Ukrainy. (2023). Pro vnesennja zmin do Podatkovogho kodeksu Ukrajiny ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrajiny shhodo platizhnykh poslugh: Zakon Ukrainy [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding payment services: Law of Ukraine]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text
26. Verkhovna Rada Ukrainy. (2023). Pro vnesennja zmin do Podatkovogho kodeksu Ukrajiny ta inshykh zakoniv Ukrajiny shhodo zastosuvannja specialjnykh ekonomichnykh ta inshykh obmezhuvaljnykh zakhodiv (sankcij): Zakon Ukrainy [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the application of special economic and other restrictive measures (sanctions): Law of Ukraine]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3317-20#n26
27. Verkhovna Rada Ukrainy. (2024). Pro vnesennja zmin do Podatkovogho kodeksu Ukrajiny ta inshykh zakoniv Ukrajiny shhodo vdoskonalennja onlajn-komunikaciji z platnykamy podatkiv ta utochnennja okremykh polozhenj zakonodavstva: Zakon Ukrainy [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the improvement of online communication with taxpayers and the clarification of certain provisions of the legislation: Law of Ukraine]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3603-20#n5
28. Verkhovna Rada Ukrainy. (2024). Pro vnesennja zmin do Podatkovogho kodeksu Ukrajiny shhodo osoblyvostej podatkovogho administruvannja pid chas vojennogho stanu dlja platnykiv podatkiv z vysokym rivnem dobroviljnogho dotrymannja podatkovogho zakonodavstva: Zakon Ukrainy [On the introduction of amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the peculiarities of tax administration during martial law for taxpayers with a high level of voluntary compliance with tax legislation: Law of Ukraine]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3813-20#n5
29. Chuchalyna, K. (2024). Zakon pro «klub bilogho biznesu»: jak ce pracjuvatyme [The "white business club" law: how it will work]. Retrieved from https://profpressa.com/blogs/zakon-pro-klub-bilogo-biznesu-iak-tse-pratsiuvatime
30. Jarmolenko, Ju. Ju. (2024). Novaciji u zakonodavstvi z bjudzhetnogho vidshkoduvannja PDV v umovakh povnomasshtabnoji vijny [Innovations in legislation on budgetary VAT reimbursement in conditions of full-scale war] (pp. 388-390). In *Aktualjni problemy suchasnogho biznesu: oblikovo-finansovyj ta upravlinsjkyj aspekty:* Conference proceedings. Lviv: Lvivskyi nacionaljnyj universytet pryrodokorystuvannja.