

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМ. ВАДИМА ГЕТЬМАНА
Факультет фінансів

Кафедра фінансів імені Віктора Федосова

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА "Митна справа"
ГАЛУЗЬ ЗНАНЬ 07 «Управління та адміністрування»
СПЕЦІАЛЬНІСТЬ 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Форма навчання:

денна

денна (денна), заочна, дистанційна

КВАЛІФІКАЦІЙНА БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

на тему «Оподаткування податком на додану вартість зовнішньо-економічної діяльності в Україні: проблеми та перспективи»

(назва теми)

здобувача Моцного Василя Олександровича

(ПІБ, підпис)

Науковий керівник: д.е.н., доцент кафедри фінансів, Сущенко Олександр Миколайович

(науковий ступінь, вчене звання, ПІБ)

(підпис)

Робота допущена до захисту перед екзаменаційною комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)

Завідувач кафедри: Опарін В.М.

(науковий ступінь, вчене звання, ПІБ)

(підпис)

Київ 2023

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1	6
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	6
1.1. Сутність та основні етапи становлення ПДВ	6
1.2. Інформаційне забезпечення процесу справляння ПДВ	18
1.3. Критичний огляд літератури, присвяченій темі дослідження	22
РОЗДІЛ 2	26
СУЧАСНИЙ СТАН СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ІЗ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ	26
2.1. Сучасний стан справляння податку на додану вартість в Україні	26
2.2. Особливості організації та здійснення відшкодування ПДВ.....	35
РОЗДІЛ 3 ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ	41
3.1. Проблеми, пов'язані з функціонуванням ПДВ в Україні.....	41
3.2. Зарубіжний досвід справляння ПДВ	45
3.3. Практичні рекомендації, спрямовані на вдосконалення функціонування ПДВ	51
ВИСНОВКИ	56
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	59

ВСТУП

Актуальність теми. Податки є одним із найважливіших джерел доходів держави. Стабільність і безперервність податкових платежів відіграють важливу роль у плануванні урядом розподілу ресурсів для фінансування державних заходів у різних сферах. Постійний розвиток і реформування національної економіки і, як наслідок, зміна стилю виробництва і розподілу доходу, розвиток міжнародних відносин вимагають переосмислення існуючих податків і методів їх стягнення. З цієї причини ідея використання непрямих податків та їх співвідношення з податками на прибуток була і залишається одним із найбільш суперечливих питань у науці.

Податок на додану вартість посідає провідне місце серед податкових надходжень України. Крім вагомого фіскального значення, існують також значні недоліки в його адмініструванні, що змушує експертів багато дискутувати, чи слід замінити його податком з продажів, який в Україні вже був у період командно-адміністративної економіки в оподаткуванні, але себе не виправдав. Тому більшість країн, з якими Україна має відносини, використовують податок на додану вартість (ПДВ). Крім того, підписання 27 червня 2022 року економічної частини Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом (ЄС), а також набуття членства у Світовій організації торгівлі (СОТ) вимагає стягнення ПДВ у будь-якому випадку (це обов'язкова умова членства України в ЄС).

Водночас ПДВ сьогодні характеризується значною кількістю недоліків, які зумовлені недоліками вітчизняної податкової системи. На практиці це: складність адміністративного механізму, можливість ухилення платників від сплати податків, особливо у разі нестабільного правового забезпечення, передчасне бюджетне відшкодування, негативний вплив на високотехнологічні та наукоємні виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Механізм оподаткування зовнішньоекономічних операцій, у тому числі ПДВ, описаний у працях вітчизняних науковців: В. Андрущенко, І. Бураковський, Н. Бодряга, А.

Гребельщик, В. Коротун, П. Лайко, С. Осика, П. Саблук, А. Шоколовська, В. Сіденко, В. Федосов та інші вчені. Незважаючи на значні зрушення у сфері податкових кредитів, податкових зобов'язань з ПДВ, нормативно-правового забезпечення справляння ПДВ, питання вдосконалення оподаткування ПДВ операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності в Україні залишається актуальним у контексті інтеграції іноземних держав в господарській діяльності.

Незважаючи на досить широкий спектр досліджень вітчизняних та зарубіжних науковців, які займаються питаннями справляння ПДВ, деякі питання щодо його сутності та розвитку справляння в Україні ще недостатньо розроблені, а тому потребують подальшого теоретичного обґрунтування, зокрема напрямки реформування самого податку, визначення його місця у фіскальній системі держави, вирішення проблеми відшкодування, порядку сплати та податкових пільг в цілому.

Метою кваліфікаційної бакалаврської роботи є розкриття теоретичних та практичних аспектів процесу оподаткування податком на додану вартість зовнішньоекономічної діяльності в Україні, визначення проблем та розробка рекомендацій, спрямованих на покращення його функціонування.

Відповідно до мети роботи необхідно вирішити наступні *завдання*:

- окреслити теоретичні основи функціонування податку на додану вартість;
- визначити інформаційне забезпечення оподаткування ПДВ зовнішньоекономічної діяльності в Україні;
- висвітлити основні наукові публікації, присвячені предмету дослідження;
- проаналізувати сучасний стан справляння податку на додану вартість в Україні;
- продемонструвати особливості процесу оподаткування податком на додану вартість зовнішньоекономічної діяльності в Україні
- окреслити основні проблеми, пов'язані зі справлянням податку на додану вартість зовнішньоекономічної діяльності в Україні;

- сформулювати рекомендації щодо вдосконалення оподаткування ПДВ зовнішньоекономічної діяльності в Україні.

Об'єктом дослідження є сукупність економічних відносин, пов'язаних зі справлянням податку на додану вартість.

Предметом дослідження є особливості оподаткування податком на додану вартість зовнішньоекономічної діяльності в Україні.

Методи дослідження. Для вирішення поставлених у роботі проблем використано загальнонаукові та специфічні методи наукового пізнання, здебільшого це: аналіз (дослідження питомої ваги ПДВ у доходах бюджету та податкових надходженнях, питомої ваги бюджетних відшкодувань у загальній сумі надходжень ПДВ, визначення динаміки змін показників фіскальної ефективності та зв'язку між ними), графо-табличний метод (для наочного представлення результатів дослідження, створення зв'язку між результатами), історичний (для вивчення процесу створення та розвитку механізму справляння ПДВ в Україні та за кордоном).

Теоретичну, методичну та практичну значущість отриманих складають результати, отримані підчас аналізу особливостей справляння ПДВ із зовнішньоекономічної діяльності в Україні, а також виявлені найбільш важливі проблеми та запропоновані рекомендації, спрямовані на їх вирішення. Отримані результати можуть бути використані в роботі державних фінансових органів.

Інформаційна база дослідження: нормативно-правові акти України та ЄС, дослідження та аналітичні звіти, наукові публікації, звіти міжнародних організацій та фінансових інституцій.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1.1. Сутність та основні етапи становлення ПДВ

Від перших наукових розробок, пов'язаних з ПДВ, з початку 20-го століття до наших днів, ПДВ був прийнятий у більш ніж 140 країнах і становить приблизно 20% світового податкового тягаря.

Важко точно визначити, коли було створено ПДВ (див. Табл. 1.1). Одним із його засновників міг бути німецький бізнесмен Вільгельм фон Сіменс у 1918 році або американський економіст Томас С. Адамс у своїх працях між 1910 і 1921 роками.

Концепція ПДВ була технічною інновацією, яка покращила податок на додану вартість. Запровадження ПДВ дозволило підприємцям повернути частину сплачених податків, уникнувши таким чином багатьох проблем, пов'язаних із збором податку з продажу. Незважаючи на те, що ПДВ був значним нововведенням, автор навряд чи мав на меті скасовувати існуючий фіскальний порядок.

Адамс розглядав ПДВ як гідну заміну корпоративного податку. Він зосереджувався на федеральній податковій політиці, і оскільки в його часи не існувало ефективного національного податку з продажів, Адамс був стурбований не технічною розробкою існуючих податків, а створенням життєздатної альтернативи існуючому федеральному прибутковому податку.

Значну увагу приділяв західноєвропейським та американським науковим інноваційним колам. Німеччина, як і більшість країн Західної Європи, прийняла ПДВ як технічну модифікацію податків з продажів і як доповнення до податку на прибуток. Навпаки, політики в Сполучених Штатах прагнули запровадити ПДВ як

повну заміну федерального прибуткового податку, але їхні зусилля тоді залишилися марними.

Таблиця 1.1 – Етапи переходу від податку з продажу до ПДВ

Етапи	Роки	Характеристика
I	1930-1960-ті роки	Поступовий перехід від податку з продажу до єдиного податку на виробництво
II	1970-ті роки	Запровадження ПДВ у сучасному вигляді вперше у Франції. Після цього її поширення набуло загальноєвропейських масштабів.
III	1980-ті - сьогодні	Це характеризувалося запровадженням ПДВ у деяких промислово розвинених країнах за межами ЄС. Цей етап також сприяв значному збільшенню ПДВ у країнах з економікою, що розвивається, насамперед в Африці та Азії.

Джерело: складено автором за [1].

Сам механізм ПДВ вперше описав француз Моріс Лоре в 1954 році. Проте застосування ПДВ у Франції не поширилося до 1968 року. Однак першою країною, яка запровадила повний ПДВ у 1967 році, була Данія, хоча країна не була членом Європейського економічного співтовариства до 1973 року. Запровадження ПДВ у світі можна поділити на два основних етапи. Перший мав місце в основному в Західній Європі та Латинській Америці в 1960-1970-х роках. Розвиток ПДВ в Європі керувався низкою директив ЄС, які вимагають від держав-членів ЄС гармонізувати свою політику ПДВ між собою.

Другий етап впровадження ПДВ відбувся з кінця 1980-х років і полягав у запровадженні ПДВ у деяких промислово розвинених країнах за межами ЄС, таких як Австралія, Канада, Японія та Швейцарія. Ця фаза також сприяла масовому розширенню ПДВ у країнах з перехідною економікою та країнах, що розвиваються, насамперед в Африці та Азії. Міжнародні інституції, такі як МВФ і Світовий банк, відіграли значну роль у запровадженні цими країнами ПДВ. Не слід недооцінювати вплив американських політичних лобістів та зацікавлених агенцій у просуванні

ПДВ. До такої діяльності належать невдалі спроби Сполучених Штатів обкласти ПДВ японські території, окуповані після Другої світової війни.

Як не дивно, але саме американські експерти послідовно лобіювали експорт податкової реформи за кордон, що було непопулярне в США.

Дослідники загалом погоджуються щодо того, яким має бути ідеальний ПДВ. Ставка ПДВ застосовується до роздрібного сектору економіки та нараховується до ціни товару. Основні відмінності, які відрізняють ПДВ від податків на роздрібні продажі, полягають у тому, що ПДВ стягується з усіх операцій у виробничому ланцюжку, а не лише на етапі роздрібної торгівлі. У результаті податок обмежується кінцевим споживанням.

Широко поширена думка, що ПДВ на основі призначення є більш прийнятним, тобто його потрібно сплачувати там, де відбувається споживання, а не там, де відбувається виробництво. Це має очікуваний ефект: експорт не обкладається ПДВ або оподатковується за нульовою ставкою. Що, в свою чергу, стимулює розвиток національної промисловості. Консенсус щодо ідеального рішення щодо ПДВ можна підсумувати трьома основними типами ПДВ: європейська, новозеландська та японська моделі.

Найідеальніший з трьох схожий на ПДВ у Новій Зеландії, який стягується на відносно широкій основі за єдиною ставкою. Більшість сучасних країн світу зараз перейняли європейську модель ПДВ. Це характеризується наявністю кількох ключів та наявністю винятків у різних ступенях справляння ПДВ. На практиці не буває двох однакових ПДВ, які виглядають однаково, є відмінності в ключах, перешкодах і охопленні. Подібно до інших податків, доходи від ПДВ виражають адміністративну спроможність держави. ПДВ приносить набагато менше доходів у країнах зі слабким державним управлінням. Навіть країни зі значним потенціалом адміністрування ПДВ не захищені від ухилення від сплати податків. Більшість цих проблем виникає через те, що платники податків користуються перевагами механізму кредитного рахунку.

Багато людей вважають, що ПДВ є глобальним, тому що це податок на споживання, який краще задовольняє потреби державних надходжень у все більш

глобалізованому світі. Навіть ті, хто визнає роль ключових регіональних і міжнародних установ у забезпеченні дотримання ПДВ, часто пояснюють його просування перевагами самого інструменту.

Таким чином, розподіл ПДВ пояснюється такими властивостями:

- найкращим способом оподаткування загального споживання є податок;
- нейтральний щодо експорту;
- високий потенціал доходу.

Це, у свою чергу, може викликати занепокоєння тих, хто виступає проти збільшення спроможності уряду надавати суспільні блага та послуги. Ці фактори пояснюють глобальне поширення ПДВ і його привабливість для уряду. Вони пропонують корисну стратегію сприяння запровадженню ПДВ там, де його немає. Пропагуючи переваги ПДВ, стає зрозумілим, чому багато систем ПДВ відхилилися від ідеальних норм податкової політики. Ці відхилення від «хорошої» податкової політики часто є результатом місцевих обставин і компромісів для отримання необхідної політичної підтримки. Наприклад, перші європейські ПДВ не були прийняті як окрема податкова структура, а радше як поступова модифікація існуючих податків з продажів. Це означає, що більшість звільнень від ПДВ або знижених ставок у країнах Західної Європи походить від податку на додану вартість, який був замінений ПДВ.

Щоб пояснити, чому системи ПДВ часто не відповідають ідеалу, необхідно зосередитися на історії податку як ідеї чи інструменту податкової політики, прийняття якого викликає великі суперечки. Це потребує глибшого вивчення того, як явище, яке стало глобальним, було реалізовано на внутрішньому ринку.

У розвинених країнах, таких як Австралія, Канада та Японія, запровадження національного податку на споживання зустріло впертий і тривалий опір. Зважаючи на опір, ПДВ тією чи іншою мірою змінився і відхилився від ідеалу. В Австралії та в інших країнах продукти харчування та деякі базові послуги були виключені з бази ПДВ, щоб зменшити відмову від ПДВ. В Японії це також знайшло відображення у прийнятті методу відрахування ПДВ за низькою ставкою. У Канаді це призвело до

повільного та тривалого процесу узгодження федерального ПДВ і провінційного податку з продажу.

Роки запровадження ПДВ в окремих країнах світу наведено в Таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Запровадження ПДВ за кордоном.

Країна	Рік впровадження	Назва податку
Австралія	2000	GST (Goods and Services Tax)
Велика Британія	1973	VAT (Value Added Tax)
Данія	1967	Moms (Merværdiafgift)
Індія	2021	VAT (Value Added Tax)
Канада	1991	GST (Goods and Services Tax)
Німеччина	1968	MwSt./USt. (Mehrwertsteuer)
Франція	1954	TVA (Taxe sur la Valeur Ajoutée)
Україна	1992	ПДВ (Податок на додану вартість)
Швеція	1969	Moms (Mervärdesskatt)

Джерело: складено автором за джерелом [17]

Зосередження уваги на факторах, які вплинули на внутрішнє впровадження ПДВ у цих трьох країнах та інших країнах, показує багато того, що залишається невивченим або неказаним про глобальне поширення ПДВ.

Для українців важливий вибір: йти шляхом розвитку ПДВ чи протистояти йому. Уряд, який розглядає ПДВ як альтернативне джерело надходжень для вирішення зростаючої заборгованості країни, виграє, якщо дослідить реалії впровадження ПДВ у своїй та інших країнах [1, с.3].

ПДВ не запроваджено в деяких країнах (наприклад, у США), тому корисно порівняти ПДВ із подібними непрямими податками. До таких податків належать податок з продажу та податок з обороту (див. Табл. 1.3).

Загальний податок з продажів і загальний податок з продажів відрізняються від податку з продажів нейтральністю у сфері міжнародної торгівлі та формою бізнесу. Податок на додану вартість також має кумулятивний ефект. Особливістю ПДВ є вирахування податку на певних етапах виробництва товарів чи послуг. ПДВ і податок з продажу мають пріоритет над податком з продажу, оскільки вони створюють кращий інвестиційний клімат у країні через відсутність оподаткування інвестицій.

Таблиця 1.3 – Порівняльна характеристика податку на додану вартість та альтернативних податків

Характеристика	ПДВ	Податок з продажу	Податок з обороту
Сутність податку	Непрямий споживчий податок, відсоток від ціни товару на кожній стадії виробництва	Непрямий споживчий податок, відсоток від кінцевої вартості реалізованого товару	Непрямий податок, відсоток від обороту
Податкова база	Вироблена додана вартість	Кінцеве споживання	Оборот
Вирахування по стадіях	Присутнє	Відсутнє	Відсутнє
Оподаткування інвестицій	Відсутнє	Відсутнє	Присутнє
Організаційна форма бізнесу	Нейтральний	Нейтральний	Протилежний нейтральному
Вплив на міжнародну торгівлю	Не впливає	Не впливає	Впливає
Кумулятивний ефект	Не має ефекту	Не має ефекту	Має ефект

Джерело: складено автором за [12].

ПДВ і податок з продажу дуже схожі. Потенційна дохідність обох податків майже однакова, але той факт, що ПДВ застосовується в кілька етапів, зменшує втрати від ухилення від сплати податків. Таким чином, якщо скасувати ПДВ на останньому етапі, податкові надходження від сплати попередніх етапів залишаться. При цьому, якщо місце оподаткування випадає з податку з продажу, втрачається вся сума.

Основна відмінність ПДВ від податку з продажу полягає в тому, що при сплаті податку з продажу оподатковується не тільки додана вартість, а й витрати,

понесені при виробництві та реалізації товару. Оподаткування економічних операцій призводить до нерівномірного податкового тягаря між секторами залежно від структури видатків. Серед іншого, це є причиною того, що деякі з цих країн відмовилися від податку з продажів замість загального податку з продажів [2, с.5].

Якщо розглядати розвиток ПДВ в Україні, то його умовно можна поділити на три етапи.

Перший етап розпочався з прийняттям Закону України 20 грудня 1991 р. «Про податок на додану вартість», до якого неодноразово вносилися зміни. Закон набув чинності 1 січня 1992 року і діяв лише до червня 1993 року, коли його замінив Декрет Кабінету міністрів про податок на додану вартість від 26 грудня 1992 року, який діяв до 1997 року.

Другий етап розпочався 3 квітня 1997 р., коли було прийнято «Закон України про податок на додану вартість». Цей закон втратив чинність новим податковим законом України від 2 грудня 2018 року. Із запровадженням цього кодексу розпочався третій етап розвитку ПДВ в Україні. Характеристики розділів наведені в таблиці. 1.4.

Таблиця 1.4 – Етапи становлення ПДВ в Україні

Етап	Період	Сутність
I	1991-1997	<ul style="list-style-type: none"> - прийняття декрету Кабінету Міністрів «Про податок на додану вартість»; - відсутність чіткого механізму бюджетної компенсації; - завелика кількість податкових пільг; - не визначені зобов'язання бюджетів різних рівнів щодо компенсації
II	1970-ті	<ul style="list-style-type: none"> - в 1997 році був прийнятий новий Закон України «Про податок на додану вартість»; - зміни до податкового обліку: необхідність надання податкової накладної і занесення до книг обліку, за даними з них заповнення податкової декларації; - встановлення єдиної ставки податку - 20% до бази оподаткування, яка додається до ціни товарів; - часті законодавчі зміни – основний закон змінювався більше 50-ти разів; - дохід від ПДВ надходить до державного бюджету
III	2011-сьогодення	<ul style="list-style-type: none"> - об'єднання податкових норм в єдиному правовому документі (Податковий кодекс України);

В Україні ПДВ було створено майже одночасно із зародженням незалежної України. За більш ніж 20 років було внесено зміни до кількох законів, які регулюють загальний податок з продажу. Зараз положення щодо ПДВ визначаються Податковим кодексом України, який набув чинності у 2011 році.

Досліджуючи історію податку на додану вартість, ми бачимо, що ПДВ є відносно молодим податком, який виник у першій половині 20 століття. ПДВ набув популярності в Європі, де його вперше ввели в Данії в 1967 році. Після цього цей податок є одним із найпопулярніших у Європі та світі. Цей податок настільки популярний через свої переваги перед альтернативними непрямими податками, такими як податок із продажів і податок із продажів. Оскільки стягнення ПДВ не викликає суттєвих деформацій в економіці держави та не звужує базу оподаткування, його дія не зменшує податкові надходження, на відміну від податку з обороту.

Крім того, ПДВ є більш ефективним, ніж податок з продажу, з точки зору адміністрування та дотримання податкових правил, що значно зменшує втрати від ухилення від сплати податків.

Загальний податок з продажів — непрямий податок, що утворює частину новоствореної вартості, яка формується на кожному етапі виробництва чи обігу, його сума включається до ціни реалізації товару (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем. ПДВ є одним із найпоширеніших податків у світі, який відноситься до категорії універсальних акцизів, тобто характеризується широкою базою та єдиною ставкою оподаткування [6, с.101].

У національне законодавство цей податок було введено 1 січня 1992 року з прийняттям «Закону України про податок на додану вартість» [3, с. 41]. Проте з того часу податкове законодавство зазнало кардинальних змін, як загалом, так і щодо ПДВ. З прийняттям Податкового кодексу України [33] почалося запровадження нових правових норм в українську податкову систему, особливо більш чіткого та детального правового регулювання набули правові норми щодо

ПДВ [4, С. 62]. Метою зазначених змін фактично було гармонізувати національну податкову систему з європейськими стандартами та нормами, а також підвищити конкурентоспроможність України в рамках інтеграції до Європейського Союзу.

За своєю економічною природою податок на додану вартість функціонує як універсальний акцизний податок. Його застосування почалося як податок з продажів. Податок з продажів є основним видом непрямих податків і формою мобілізації надходжень до бюджету. Це включено в ціну товарів і послуг і повністю покладається на споживача. Однак такий податок може успішно працювати в тоталітарній системі лише за умови централізованого визначення цін на послуги та товари в країні. В умовах ринку має місце кумулятивний ефект, тобто податки стягуються на кожному етапі розподілу товарів. Все це призвело до пошуку нових можливостей непрямого оподаткування, і вже в ХХ ст. У 70-80-х роках 20 століття стало виправданим, що оподаткуванню підлягає лише додана вартість. Така система оподаткування зберігає переваги податку з продажів в оподаткуванні всіх етапів руху товарів і усуває головний недолік такого податку — кумулятивний (каскадний) ефект.

Податок на додану вартість широко використовується і сьогодні. Це дуже важливий елемент податкових систем більш ніж у 40 країнах, у тому числі в 17 країнах Європи. Розмір цього податку визначається у відсотках, який може становити 25% в Ірландії та 22% у Данії. Кількість прийомів коливається від одного (у Данії) до семи (у Франції). Найнижча ставка у Франції – 2,1% для продуктів харчування, а найвища – 33% для предметів розкоші. Перенесення ПДВ як суто ринкового податку в економіку України, яка постраждала від глибокої економічної кризи кінця ХХ століття, призвело до того, що він не повною мірою проявив свої позитивні якості, а також стало причиною багатьох негативних процесів. Однак виникнення певних проблем неминуче, якщо

Слід зазначити, що процес встановлення ПДВ ще не завершено. Розвиток цього податку з 1992 по 2020 рр. характеризувався постійними змінами законодавчих та нормативних актів, а також пошуком більш ефективного

механізму оподаткування як з точки зору залучення відповідних надходжень до бюджету, так і стимулювання підприємництва [7].

Предметом оподаткування ПДВ є додана вартість, тобто вартість, створена на певному етапі розподілу товару. В економічному плані додана вартість – це частина ВВП, яка створюється певною економічною одиницею. Суб'єктами оподаткування ПДВ є юридичні та ФОП, які здійснюють підприємницьку діяльність у сфері торгівлі, виробництва та послуг. Фактично платником ПДВ є споживач, незалежно від того, чи є він юридичною чи фізичною особою.

Крім цін, ПДВ також впливає на інші сфери економічного життя: розвиток державного сектору, зовнішню торгівлю, розподіл доходів, процес накопичення та інвестування, управління економікою, ефективність виробництва - іншими словами, він має дуже чітко визначену економічну функція. .

Серед підфункцій, притаманних ПДВ, виокремлюють функцію розподілу, яка полягає в тому, що частина доходу від певної високоприбуткової діяльності надходить до бюджету, яка згодом використовується на збиткові цілі, але важливі для життя та суспільства, в галузях економіки. Завдяки системі податкових пільг реалізується стимулююча підфункція ПДВ. В першу чергу це проявляється у зовнішньоекономічній діяльності через застосування нульової ставки податку на експортну продукцію. Використання цієї підфункції призводить до зміцнення та розширення конкурентоспроможності підприємств нашої країни на світовому ринку.

Слід зазначити, що обсяг доданої вартості наближається до новоствореної вартості та частки національного доходу, виробленого в даній економічній одиниці. Податок на додану вартість дозволяє розрахувати податки, які сплачує економічна одиниця, купуючи товари для промислових потреб. Регулююча функція ПДВ є важливою, оскільки його застосування впливає на ціни та інфляцію. Загальний податок з продажу, а також мито та специфічні акцизи входять у ціну товару, тому наділені властивостями, які впливають на механізми ціноутворення суспільства.

Серед непрямих податків, що надходять до бюджету, ПДВ є найважливішим. Іншими словами, це податок, який виконує певну фіскальну функцію. Особливість ПДВ полягає в тому, що саме він має великий вплив на фінансово-господарську діяльність і фінансове становище господарських організацій. Проте цей податок має не лише позитивні сторони, а й певні недоліки (див. Табл. 1.5).

Таблиця 1.5 – Переваги та недоліки ПДВ

Переваги	Недоліки
Немає кумулятивного ефекту та подвійного оподаткування	Ускладнення окремих етапів виробництва товарів
Рівні умови оплати як для продавців, так і для виробників	Стимулювання інфляції за допомогою високих ставок
Корекція цін і заробітної плати	Складний механізм нарахування та оплати
Постійне надходження коштів до бюджету	Регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення
Можливість стимулювати зростання цін	Необхідне навчання працівників податкової служби
Запровадження платниками податків механізмів взаємного контролю	Можливість ухилення від сплати податків за умов недосконалого податкового обороту

Джерело: складено автором за [10].

Недоліки ПДВ пов'язані, насамперед, з оприлюдненням законодавства, яке регулює цей податок, а в рамках цього також є норми, які сприяють і навіть заохочують зловживання у сфері оподаткування. Недосконала та складна система адміністрування ПДВ, наша правова культура та наша обізнаність у всіх питаннях податкових правовідносин низька. Якнайшвидше усунення цих недоліків зробить цей податок більш технологічним і застосовним в Україні. З метою підвищення ефективності оподаткування та прозорості системи адміністрування ПДВ доцільно внести такі зміни до законодавства: зменшення загальної ставки податку з продажу.

Подальше вдосконалення податкового законодавства дозволить зняти критику з боку противників податку та зберегти державні гроші в бюджеті. Відносним недоліком ПДВ є більш складний адміністративний процес. Поширеність ПДВ пояснюється його багатьма перевагами, головна з яких полягає в тому, що оподаткуванню підлягає переважно дохід, витрачений на споживання, а інша частина використовується для накопичення. Значна база ПДВ сприяє значному збільшенню доходів держави від податків на споживання [14, с.44].

Слід виділити звільнення від ПДВ. Вони використовуються шляхом запровадження нульової ставки податку та звільнення від реалізації окремих видів товарів і послуг. У науковій літературі точиться багато дискусій щодо застосування пільг із ПДВ. У більшості країн світу, а особливо в країнах ЄС, знижки поширюються на продукти харчування, медичні послуги, витрати на освіту, житло, одяг, розваги та спорт, продаж товарів і послуг, а також фінансові послуги. На даний момент податкові пільги запроваджені в 26 країнах світу, які включили ПДВ в систему оподаткування близько 200 позицій, і лише близько тридцяти з них є нульовими. Загалом перелік пільгових пільг визначається прагненням досягти соціальної справедливості.

Податок на додану вартість є по суті дуже вдалим розвитком непрямого оподаткування. Він краще за інші податки показує, як вирішити проблеми територіального та галузевого розподілу фінансових ресурсів, зменшити кількість податкових пільг, уникнути подвійного оподаткування. Цей податок відповідає положенню фінансової науки про «податкову нейтральність» як умову, що стимулює економіку та прийняття рішень на рівні підприємств чи організацій. ПДВ має внутрішній «вбудований» механізм, за допомогою якого платники можуть взаємно перевіряти податкові зобов'язання. На відміну від валового податку з продажів - ціни в будь-якій сфері (виробництво, оптова торгівля) – ПДВ не сприяє вертикальній інтеграції компаній. Він не дискримінує платників за їх місцем і роллю в економічному процесі. Він нейтральний щодо руху товарів і послуг, а також щодо розміщення певних ресурсів. ПДВ суттєво впливає на рівень цін, його також можна звернути проти інфляційних процесів, оскільки ПДВ дає змогу

автоматично вилучати кон'юнктурні прибутки від інфляції, а отже, карати підприємства, які не виправдано підвищують ціни [1, С. 465].

Загалом можна сказати, що досвід застосування ПДВ засвідчив його життєздатність та успішне функціонування в ринковій системі. Водночас зрозуміло, що однією з найпоширеніших проблем із запровадженням ПДВ є підготовка громадської думки, просвітницька робота з платниками та професійна перепідготовка податківців. Такі заходи дуже потрібні, оскільки суспільство не очікує нічого доброго від нового податку. В Україні запровадження ПДВ ще потребує вирішення питань щодо обліку та реєстрації платників, визначення критеріїв оподаткування окремих видів товарів, робіт і послуг, виробничих фондів, що реалізуються за договірними цінами та в кредит.

1.2. Інформаційне забезпечення процесу справляння ПДВ

Основою організації податкової роботи є правове регулювання нарахування та справляння податків. Податкове законодавство України складається з:

- Конституція України [34].
- Податковий кодекс України [29].
- Митний кодекс України [30].
- інші закони з питань митної справи щодо регулювання правовідносин щодо оподаткування ввізним або вивізним митом при переміщенні товарів через митний кордон України.
- чинні міжнародні договори, згода на які надана Верховною Радою України, які регулюють питання оподаткування.
- нормативне законодавство, прийняте на основі податкового кодексу та митного законодавства.

Якщо міжнародним договором, згода на укладення якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені ПКУ,

застосовуються правила міжнародного договору. Повноваження щодо визначення елементів податку (ставок, платників, податкової бази, податкового періоду тощо) покладено на Верховну Раду України.

Проаналізовано нормативно-правову базу, що визначає порядок та умови справляння ПДВ, її еволюцію та поточний стан.

Першим нормативним актом про ПДВ став Закон України «Про податок на додану вартість». Початкова редакція цього Закону визначала платників податків, об'єкти оподаткування, оподатковуваний оборот, перелік товарів, робіт і послуг, що не оподатковуються, ставки податку, порядок їх обчислення та перерахування до бюджету, умови сплати, відповідальність платників та контроль над податковими надходженнями.

У разі якщо сума сплаченого постачальником податку перевищила суму податку, що підлягає сплаті до бюджету, утворена різниця виплачується щомісячно не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним. При цьому за деякими неоподаткованими операціями повернення коштів не здійснювалося, суми податку, сплачені постачальникам, списувалися на витрати виробництва та збуту.

Відповідно до закону, ПДВ, сплачений постачальникам, можна було повернути лише після певних неоподатковуваних операцій, тому особливо у випадку експорту товарів (будівельних робіт, послуг), продажу вугілля, вугільних брикетів та електроенергії. Для всіх інших операцій згідно з п. (2) відповідно до 7 декрету різниця між сумою податку, сплаченого або підлягає сплаті постачальникам за виконану роботу, надані послуги, придбані матеріальні ресурси, паливо, і сумою податку, стягненого за продані товари (роботи, послуг) не відшкодовано з бюджетів [3].

Суттєві зміни відбулися і в механізмі оподаткування ПДВ зовнішньоекономічних операцій. Як зазначив Н.Я. - якщо в початковій редакції постанови експорт, розрахований в іноземній валюті, не обкладався ПДВ, то з 18.05.1993 звільнено лише у валюті, за винятком валют країн СНД, що негативно вплинуло на відносини вітчизняних підприємств з іноземними партнерами. Тому пізніше ми повернулися до початкового формулювання надбавки [5].

До 1994 року податкова політика була в основному спрямована на оподаткування експорту, тоді як операції з імпорту не оподатковувалися. Це призвело до подорожчання вітчизняних товарів і зменшення виробництва. На думку чиновників, нестачу фінансових ресурсів потрібно було покривати дешевим імпортом, а експорт оподатковувати, оскільки внутрішні ціни нижчі, ніж на зовнішньому ринку.

Слід зазначити, що численні законодавчі зміни та багато невизначеностей у процедурі адміністрування податків призвели до того, що Державна податкова служба постійно видавала нові роз'яснення та рекомендації, які часто суперечили нормам Закону України «Про податок на додану вартість» і постанові Вищого адміністративного суду України.

Крім ПКУ справляння ПДВ регулюється іншими нормативно-правовими актами (постанови Кабінету Міністрів України, постанови ДПС та Міністерства фінансів України тощо), а також міжнародними договорами. Порядок реєстрації суб'єктів ПДВ, анулювання реєстрації, присвоєння індивідуального податкового номера, ведення реєстру суб'єктів ПДВ, а також форми заяв визначаються наказом, який затверджується Міністерством фінансів України. положення про реєстрацію платників ПДВ» [12].

Питання функціонування ПДВ (форми документів, критерії, відповідність яких дає право на автоматичне відшкодування ПДВ, позапланова виїзна перевірка) регулюються наступним законодавством (див. Табл. 1.6):

- Постанова Кабінету Міністрів України № 1238, від 27.12.2010 «Про затвердження переліку достатніх підстав, які дають право податковому органу на проведення документальної, позапланової виїзної перевірки платника податку на додану вартість з метою встановлення достовірності відшкодування такого податку» [16].
- Постанова Кабінету Міністрів України № 1165, від 11.12.2019 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних».

- Наказ Міністерства фінансів України №1130, від 14.11.2014 «Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість».
- Наказ Міністерства фінансів України №21, від 28.01.2016 «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість».
- Наказ Міністерства фінансів України № 606, від 13.07.2016 «Про затвердження форм документів, що використовуються при відшкодуванні сум податку на додану вартість» [13].
- Наказ Міністерства фінансів України № 276, від 23.02.2017 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України» [14].
- Наказ Міністерства Фінансів України № 326, від 03.03.2017 «Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії Міністерства фінансів України з Державною фіскальною службою України та Державною казначейською службою України в процесі формування Реєстру заяв про повернення сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість».
- Наказ Міністерства Фінансів України № 1128, від 14.11.2018 «Про затвердження Порядку визначення відповідності платника податку на додану вартість критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість».

Становлення вітчизняного правового забезпечення функціонування ПДВ супроводжується суттєвими змінами. За кожен рік оподаткування ПДВ в Україні правила справляння змінювалися понад 175 разів. Характерною рисою створення законодавчої бази функціонування ПДВ була досі збережена суперечливість та невизначеність окремих положень нормативних документів, що призводить до багатьох конфліктних ситуацій між платниками податків та контролюючими органами. Перевірка Єдиного державного реєстру судових рішень дозволила

виявити близько 300 справ за оскарженнями рішень ДПІ про повідомлення про сплату ПДВ.

Окрім чотирьох основних законів про ПДВ в Україні, державними органами видано понад 5000 нормативних актів та підзаконних актів, які регулюють різноманітні питання обчислення, справляння, розрахунків та звітності, а також відшкодування податку. Аналізуючи останні законодавчі зміни, можна зробити висновок, що вдосконалення правового забезпечення було спрямоване на підвищення фіскальної ефективності ПДВ. Тому в ПКУ уряд запровадив додаткові вимоги та обмеження для платників податків щодо блокування схем мінімізації податків та розширив повноваження контролюючих органів.

1.3. Критичний огляд літератури, присвяченій темі дослідження

Сукупність загальнодержавних і місцевих податків і зборів, що справляються у визначеному законом порядку, є складовою частиною податкової системи. Загальний податок з продажу є одним із загальнодержавних податків, що забезпечує стабільність надходження грошових надходжень до державного бюджету. Це пов'язано з тим, що вона є частиною ціни товару (будівельних робіт, послуг) і відшкодовується покупцем виробнику.

Податок на додану вартість запроваджено в Україні в 1992 році, а на сьогодні порядок сплати регулюється положеннями Податкового кодексу України. Здається, за 24 роки законодавство про ПДВ має бути на межі досконалості. Однак поточна економічна ситуація в країні зумовлює реформування податкової системи та впливає на постійні зміни податкового законодавства, включаючи адміністрування, обчислення, сплату, проведення розрахунків та формування податкової декларації з податку на додану вартість (ПДВ).

За словами А. Юрченка, податок на додану вартість є одним із найбільш проблемних податків у податковій системі України. Це пов'язано, насамперед, з

методикою розрахунків і сплати, яка дозволяє державі виконувати дохідну частину бюджету, з одного боку, але водночас має корупційну складову в частині заборгованості бюджету перед платниками податків, ухилення від сплати, у тому числі неузгодженість нормативного законодавства, роз'яснення контролюючих та судових органів, численні зміни та непослідовна податкова політика держави через адміністрування ПДВ та неповний податковий облік платників [1, с. 18].

У зв'язку з цим розгляд сутності загального податку з продажу, питань обліку та звітності розрахунків з ПДВ включено до наукових праць багатьох вчених і дослідників. Проте тема не втрачає актуальності через часті зміни податкового законодавства, часом вони суперечливі та викликають дискусію не лише серед науковців, а й бухгалтерів-практиків, податкових органів та Міністерства фінансів України.

Вікіпедія дає ширше визначення: податок з продажів – це непрямий податок, який входить до ціни товарів (будівельних робіт, послуг) і сплачується покупцем, але сплачується та перераховується до державного бюджету продавцем. (податковий агент) [3].

На думку М. Бондаря, Л. Ловінської, Н. Лисенко та ін., податок на додану вартість є загальнодержавним непрямим податком на споживчу вартість, що стягується з юридичних і фізичних осіб і є основним джерелом формування державного бюджету України [4, с. 218]. Р. В. Сидоренко стверджує, що податок на додану вартість є одним із найпрогресивніших непрямих податків, який є найбільш ефективним в умовах ринкової економіки. Він є економічно нейтральним, оскільки практично все коло споживачів оподатковується за однаковою ставкою [5, с. 234].

Семененко Т. М. зазначає, що податок на додану вартість – це непрямий податок, який є частиною нової вартості товарів (будівельних робіт, послуг), яка формується на всіх стадіях виробництва, обігу, включається до ціни товарів, сплачується кінцевим споживачем. ПДВ – це податок на внутрішнє споживання продукції, фактично це надбавка до ціни товарів (будівельних робіт, послуг), що споживаються на митній території України [6].

Такої ж думки дотримується А. І. Оксенюк, який визначає ПДВ як податок на додану вартість споживання, що виникає на всіх етапах виробництва, який сплачує кінцевий споживач і сплачує до бюджету продавець, за винятком операцій, пов'язаних з нерезидентами [7, с. 17].

Автори Бурковська А. В. та Ходикіна А. А. трактують податок на додану вартість як непрямий податок, що справляється до бюджету у формі надбавки до ціни продукції (будівельних робіт чи послуг) і сплачується споживачами [8, с. 117]. Дугарь Т.Є. також підтверджує, що ПДВ є непрямим податком на додану вартість, який виникає на всіх етапах виробництва та збуту, який додається як надбавка до ціни товарів, робіт і послуг і сплачується в повному обсязі кінцевим споживачем товарів, робіт і послуг. послуги.

На думку Мирowego О.М., суть податку на додану вартість полягає в оплаті продавцем товарів, робіт і послуг вартості придбаних матеріалів і послуг. Податок на додану вартість – непрямий податок на додану вартість, пов'язаний із ціною товару, який сплачує кінцевий споживач, який сплачує цей податок до державного бюджету, продавцю товару. Це означає, що проміжний споживач товару на кожному етапі виробництва або переробки відповідної продукції, аж до моменту, коли кінцевий споживач купує її, платить попередньому продавцю відповідну суму доданої вартості. Іншими словами, кінцевий споживач, який оплачує товар, сплачує повну суму ПДВ, яка була сплачена продавцями до державного бюджету по всьому ланцюгу просування товару [10, с. 214].

Лесько М. В. ПДВ визначає як податок, який справляється із суми доданої вартості під час виробництва та руху товарів незалежно від фінансових результатів господарської діяльності [11, с. 13]. Заслугове на увагу визначення Чирви А. А.: ПДВ – це непрямий податок, який утворює частину нової вартості, створеної на кожному етапі виробництва чи обігу, його сума включається до ціни реалізації товарів (будівельних робіт, послуг) і підлягає сплаті кінцевим споживачем. Відповідно до чинного законодавства показником доданої вартості є різниця між собівартістю реалізованої продукції та витратами на її виробництво та реалізацію,

різниця між загальним обсягом реалізації та загальним обсягом закупівель у всіх інших господарюючих організацій [12].

На нашу думку, усі наведені визначення розкривають сутність ПДВ як складової фінансового менеджменту. З точки зору бухгалтерського обліку слушною є думка Власової А.Є.: податок на додану вартість є комплексним податком, який забезпечує наявність ПДВ та податкових зобов'язань до сплати до бюджету, що вимагає податковий облік та система ПДВ [13, с. 36].

Вивчення наукових підходів, спрямованих на розкриття сутності ПДВ та норм податкового законодавства, дозволило підтвердити власну думку щодо нього: ПДВ є непрямим загальнодержавним податком, який формує ціну товарів і послуг і включає податок, зобов'язання з реалізації продукції (послуг), податкові кредити з реалізації продукції (послуг) та зобов'язання з ПДВ перед бюджетом.

РОЗДІЛ 2.

СУЧАСНИЙ СТАН СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ІЗ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

2.1. Сучасний стан справляння податку на додану вартість в Україні

Одним із податкових платежів, що формують бюджет України, є податок на додану вартість. Слід зазначити, що механізм справляння ПДВ має багато протиріч, які заважають йому виконувати свої податкові та регуляторні функції. З цієї причини внутрішній податок з продажу неодноразово змінювався.

Механізм справляння податків України - це законодавче забезпечення, заходи та послідовність їх використання для справляння органами державної податкової служби належної суми податків, зборів (обов'язкових платежів) та сплати їх до бюджету чи державного цільового фонду. По-перше, податкова довідка передбачає заходи уповноважених державних органів, що не виключає діяльності платника податків. У цьому процесі механізм справляння податків забезпечує самостійне обчислення та сплату платником належної суми податку та збору, а також дії певних чітко визначених органів державної влади щодо конкретного платника. Ухилення від оподаткування має місце, коли платник не сплачує належну до бюджету суму або сплачує її не повністю чи своєчасно.

Основними елементами загального механізму сплати податків є:

- контроль і забезпечення сплати податків;
- добровільність платежу фізичних та юридичних осіб;
- збір податків [2, с. 41].

Основою реалізації механізму справляння ПДВ в Україні є податкове законодавство. Слід зазначити, що до 1997 року цей податок був своєрідною перехідною формою класичного податку з продажів, який включав ознаки податку

з продажів і ПДВ. В Україні з 1997 року застосовуються споживча форма ПДВ, кредитний метод розрахунку зобов'язань і принцип товарної віднесеності.

Таблиця 2.1 – Частка ПДВ у доходах загального державного бюджету, податкових надходженнях та непрямих податках протягом 2018-2022 рр.

	2018	2019	2020	2021	2022
Загальна сума доходів Державного бюджету, млрд грн	928,1	998,3	1076,1	1296,9	1787,4
Темпи приросту загальних надходжень до бюджету, %	2,8	7,56	7,79	20,52	37,82
Податкові надходження бюджету, млрд грн	753,8	799,8	851,1	1107,1	949,8
Темпи приросту податкових надходжень бюджету, %	14,5	53,42	5	-2,89	5
Надходження непрямих податків, млрд грн	131,7	174,8	189,2	176,9	196,6
Темпи приросту надходження непрямих податків, %	16,75	32,79	8,19	-6,49	11,11
Частка непрямих податків у бюджетних надходженнях, %	54,73	55,58	54,67	52,15	55,05
Частка непрямих податків у податкових надходженнях	77,23	66,85	68,87	66,32	70,16
Надходження ПДВ, млрд грн	295,4	289,8	274,1	380,7	253,1
Темпи приросту надходжень ПДВ, %	21,46	26,61	6,71	-7,61	8,38
Частка ПДВ у доходах бюджету, %	31,8	29,1	25,5	29,4	14,2
Частка ПДВ у податкових надходженнях, %	39,19	36,23	32,21	34,39	26,65
Частка ПДВ у непрямих податках, %	78,03	74,39	73,38	72,5	70,72

Джерело: за розрахунком автора [13].

Така модель оподаткування податком на додану вартість певним чином стимулює експорт та запобігає ухиленню від сплати податків шляхом взаємної перевірки податкових зобов'язань платників через конфлікт інтересів між покупцем і продавцем. На кожному етапі впровадження механізму справляння ПДВ визначаються розбіжності між очікуваними результатами та фактичними

податковими надходженнями. Тому за ефективністю збору необхідно стежити. Під ефективністю справляння ПДВ слід розуміти забезпечення повноти та своєчасності надходжень до бюджету та виконання планових завдань.

Аналіз ефективності адміністрування ПДВ слід розпочати з найзагальніших показників, а саме частки ПДВ у доходах державного бюджету. Отримані результати відображені в таблиці 2.1.

Аналізуючи дані, можна сперечатися про важливість застосування ПДВ у податковій сфері України, оскільки він має значний вплив на розвиток бюджету країни в цілому. У період 2018-2022 років ПДВ зміцнить свій статус податку, що формує основний бюджет. Так, у 2018 році обсяг надходжень ПДВ становив 10,4 млрд грн, у 2022 році – 139,0 млрд грн, що в 13,37 разів більше, ніж у 2015 році.

Наприклад, у 2015 році від податку на прибуток підприємств надійшло 8 280 млн грн, а у 2022 році до бюджету надійшло 39 805,9 млн грн. Відповідно, збільшення надходжень податку з підприємств до державного бюджету протягом 2018-2022 рр. Це було 4,81 рази.

Темпи зростання надходжень від ПДВ суттєво відрізняються в досліджуваному періоді. Наприклад, у 2015 році темп зростання надходжень до бюджету від ПДВ становив 102,01%, а у 2017 році – зменшився на 8,13%. Причина такого різкого зростання надходжень ПДВ у 2015 році:

- скасування податкових пільг, наданих за галузевим принципом, а також суб'єктам господарювання спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку (крім того, до бюджету надійшло ПДВ у сумі 987,2 млн грн);
- підвищенню митних платежів сприяла реалізація урядових рішень щодо боротьби з контрабандою товарів на митну територію України;
- номінальне зростання валової доданої вартості призвело до збільшення надходжень ПДВ на 1,1 млрд. грн.

Найбільше зростання після 2015 року відбулося у 2016 році – 55,07%, тому цей рік можна вважати роком ПДВ, оскільки цьому податку приділено найбільшу увагу та зроблено значні кроки для покращення адміністрування. У 2017 році обсяг

надходжень від ПДВ зменшився на 8,13%, що було спричинено фінансово-економічною кризою, яка почалася у вересні 2016 року. У 2018 році він зріс на 21,46%, а в 2019 році – на 26,61%, як зазначено вище. Темп зростання податкових надходжень у 2020 році знизився і склав лише 6,69%. У 2021 році надходження до бюджету від ПДВ знову скоротилися на 7,61%.

Збільшення частки ПДВ із податкових надходжень відбулося в ті ж роки, що й збільшення частки доходів державних фінансів, за винятком 2020 року, протягом якого частка ПДВ із доходів бюджету зменшилася, а його частка зростає в податкові надходження. Діапазон коливання частки ПДВ у непрямих податках становить 42,8%.

Виходячи з наведених розрахунків, бачимо, що ПДВ становить значну частину бюджетних ресурсів держави. Середнє значення його частки доходів державного бюджету на 2018-2022 рр. становить 35,36%; середня частка ПДВ у податкових надходженнях становить 49,02%, частка ПДВ у непрямих податках у середньому становить 73,42%.

Аналізуючи фіскальну ефективність ПДВ, необхідно враховувати, що фактичні часові ряди рівнів податкових надходжень змінюються внаслідок різних причин, відхиляючись від основної тенденції розвитку. Оцінка коливань дозволяє коригувати ваші прогнози та швидше реагувати на непередбачувані ситуації.

Для всебічного аналізу ефективності справляння податку на додану вартість рекомендуємо набір показників і коефіцієнтів, що характеризують різні аспекти економічних відносин, що виникають внаслідок функціонування податку, наприклад: надходження від ПДВ та їх частка в доходах і податку. доходи зведеного бюджету України; частка ПДВ у ВВП; повноти та своєчасності виконання платниками податків зобов'язань перед бюджетом (див. Табл. 2.2).

Аналіз статистичних даних щодо збору податку на додану вартість за період 2018-2022 рр. та розрахунок вищезазначених показників і коефіцієнтів дозволив встановити, що фіскальна ефективність ПДВ коливається.

Таблиця 2.2 – Оцінка результативності справляння ПДВ, 2018-2022 рр., млрд грн.

Індикатори	2018	2019	2020	2021	2022
Фактичний обсяг ПДВ	295,4	289,8	274,1	380,7	253,1
ВВП	3558,7	3974,6	4194,1	5459,6	5191,1
Кінцеві споживчі витрати DG	950,2	1047,1	1120,9	1317,1	1537,97
Кінцеві споживчі витрати неприбуткових організацій	8,98	10,27	12,87	15,79	19,25
Кінцеві споживчі витрати держави	185,4	272,6	270,9	378,6	491,1

Джерело: за розрахунком автора [13].

Це означає, що механізм справляння податків є недосконалим, а порівняно з розвиненими країнами ефективність збору податків в Україні нижча, ніж у країнах ЄС. Підвищення фіскальної ефективності ПДВ у 2022 році свідчить про позитивні зміни в механізмі справляння.

Механізм оцінки фіскальної ефективності ПДВ включає вплив податку на навантаження на економіку держави, ефективність збору податкових надходжень, бюджетну рівномірність надходжень ПДВ. Валовий податковий розрив є кількісним показником, що характеризує ефективність адміністрування податків (див. Табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Оцінка результативності адміністрування ПДВ, 2018-2022 рр.

Показники	2018	2019	2020	2021	2022
Планові надходження ПДВ, (млн.грн.)	162,1	133,1	148,5	179,4	232,7
Фактичні надходження ПДВ (млн. грн.)	295,4	289,8	274,1	380,7	253,1
Валовий податковий розрив	133,3	156,7	125,6	201,3	20,4

Коефіцієнт збирання ПДВ	0,85	0,96	0,97	0,99	1.01
-------------------------	------	------	------	------	------

Джерело: за розрахунком автора [11].

Як видно з даних Таблиці. 2.3, недоотримання суми ПДВ у досліджуваному періоді (за винятком 2022 року). Найбільший податковий розрив був у 2019 році, найменший – у 2022 році. Частина валового податкового розриву компенсується заходами по боротьбі з ухиленням від сплати податків.

Причинами дефіциту є різні способи недотримання податкового законодавства: помилки у виконанні податкових зобов'язань як платником, так і податковим органом, застосування нульової ставки податку, незаконні системи відшкодування ПДВ, існування тіньової економіки. . Таким чином, стосовно дефіциту державного бюджету оцінка податкових прогалин та аналіз складових податкового розриву дозволяють не лише кількісно оцінити ефективність адміністрування ПДВ, а й визначити базу оподаткування та основні загрози що впливає на податкову базу. державний бюджет.

Якщо проаналізувати надходження від ПДВ за 2015-2022 роки, то в середньому на рік надходження від ПДВ становили 72 312,9 млн грн (див. Табл. 2.4). Коефіцієнти нерівномірності та діапазон змін (різниця між K_{max} і K_{min} помножена на 100) [19] свідчать про значні коливання податкових надходжень протягом досліджуваного періоду.

Протягом року внаслідок сезонності виробництва відбувається сезонне зростання та зменшення доходу. У таблиці 2.4. наведено середньомісячні надходження ПДВ до бюджету в період 2015-2022 рр.

Таблиця 2.4 – Коефіцієнт нерівномірності надходжень ПДВ за 2015-2022 рр.

Рік	Надходження	Середньорічні	K_{max}	K_{min}	Розмах
2015	59383				
2016	92083				

2017	84597				
2018	102752	72312,9	1,923	0,143	177,94
2019	130094				
2020	138827				
2021	128269				
2022	139024				

Джерело: розраховано автором на основі статистичних даних

З даних таблиці. 2.5 видно, що середньомісячний обсяг ПДВ, що надходив до бюджету, протягом досліджуваного періоду збільшився, а зменшився лише у 2017 та 2021 роках. Крім того, якщо проаналізувати доходи за різні роки в одному місяці, то можна сказати, що вони дуже різні. Наприклад, у вересні 2017 року до бюджету надійшло мінімум ПДВ (3 051,5 млн грн). У вересні 2018 року до бюджету ПДВ надійшло 7 872,6 млн грн, що лише на 690,05 млн грн менше середньомісячних надходжень.

У 2019 році обсяг надходжень у вересні був чи не найбільшим за весь рік і був лише на 1444,2 мільйона гривень меншим, ніж у серпні. Вересень 2020 року характеризувався надходженнями, близькими до мінімальних (10 684,9 млн грн, тобто на 8,45% більше мінімального рівня). Як і у вересні 2019 року, обсяг податкових надходжень до бюджету у 2021 році суттєво перевищив середньорічний рівень (на 14,5%) та наблизився до максимуму, досягнутого у грудні 2021 року, у розмірі 12 586,5 млн грн.

Таблиця 2.5. – Щомісячні надходження ПДВ з 2015 по 2022 роки, млн грн.

Місяць	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік
1	4721,8	6186,6	6329,9	8224,4	9546,9	10449,	9687,1	8715,2

2	3968,3	7121,2	6196,8	4787,7	9442,59	10088,6	7619,3	8214,9
3	5031,3	6608,4	9655,4	8259,8	10356,4	11410,8	12025,6	10728,8
4	4742,1	9379,8	7488	10044	11281,6	10951,4	9833,8	13008,9
5	4671,4	8721,4	5499,8	7154,8	9609,4	12882,4	12084,8	11563,3
6	5211,6	7453,9	4855,5	8063,4	9284,2	12601	10164,3	11752,2
7	4933,4	9065,4	6442,7	9533,3	11213,6	9852,2	10648,8	7323,5
8	4852,1	8591,5	6522,2	8177,3	12950,7	12907,7	9483,9	9691,8
9	4554,6	9364,8	3041,5	7872,6	11506,5	10684,9	12240,3	13022,6
10	5672	8747	8063,9	9261,1	10882,4	11642,9	11843	13183,3
11	5423,4	4688,6	8117	10767,6	11077,4	11986,5	10051,9	13253,1
12	5601	6154,4	12384,3	10534	12942,2	13328,8	12586,5	18566,4
Середній	4948,6	7673,6	7049,8	8562,7	10841,2	11568,9	10689,1	11585,3

Джерело: складено автором за [10].

Знижки є проявами регулюючої функції податку на додану вартість. Тенденція до розширення системи звільнення від оподаткування ПДВ зумовлена, з одного боку, встановленням податку за 2 ставками, що призводить до звуження варіантів знижок, а з іншого – парламентським лобіюванням окремих галузей, регіональні, групові та індивідуальні інтереси. Більшість втрат бюджету України спричиняє застосування нульової ставки податку, а також галузевих пільг і пільг вільних економічних зон і територій пріоритетного розвитку, а не звичайних соціальних пільг.

У певному сенсі запровадження розгалуженої системи пільг з ПДВ ускладнює процес адміністрування податків, оскільки існує багато суперечностей

щодо класифікації окремих видів діяльності та відповідності окремих платників певним критеріям. Доведено, що практика надання переваг господарським одиницям, які працюють у спеціальних економічних зонах і територіях пріоритетного розвитку, викликає сумніви щодо доцільності створення цих зон, через відсутність системного підходу до їх створення.

Починаючи з 1997 року Державною податковою службою щоквартально створено та затверджено перелік пільг, передбачених чинним законодавством щодо сплати податків і зборів. Цей перелік містить витяги із законів, що визначають податкові пільги, та відповідних кодексів. Згідно з першим переліком, кількість видів допомоги становила 271 (див. Табл. 2.6).

Таблиця 2.6 – Кількість пільг за податком у 2015-2022 рр.

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
ПДВ	131	132	140	151	106	125	128	121
Податок на прибуток	53	67	69	72	96	89	95	25
Плата за землю	43	41	42	44	50	51	51	13
Акцизний податок	25	25	25	27	37	40	46	40
Державне мито	25	25	24	24	8	8	10	10
Всього	289	302	314	329	300	316	344	213

Джерело: за розрахунком автора [13].

З 01.01.2018 загальна кількість пільг, так і кількість знижок з ПДВ зросла на 15 та 11 осіб відповідно. У 2019 році порівняно з 2018 роком кількість виплат зменшилася, але лише за період 2019-2021 років. Кількість знижок з ПДВ зросла на 20,75%, тобто до 22 знижок. Загалом динаміка кількості знижок з ПДВ була однаковою у зростанні щороку, окрім 2019 року, а станом на 1 січня 2021 року

знижок з ПДВ стало на 3 менше, хоча їх кількість зросла загалом на 55. З 1 січня 2021 року кількість знижок з ПДВ зменшилася на 7, хоча зменшення загальної кількості знижок відбувалося більш швидкими темпами [28-37].

Проаналізувавши динаміку загальної кількості податкових пільг та розподіл між окремими видами податків і зборів, проаналізуємо динаміку зміни кількості податкових пільг. На рисунку 2.6 видно, що зменшення кількості звільнень від сплати ПДВ відбулося у 2018 році (дані на 1 січня 2019 року), і це супроводжувалося сильною зміною (на -28,8%).

У такий спосіб визначено основні недоліки практики надання податкових кредитів та інших податкових пільг. Серед них:

- відсутність чіткого обґрунтування необхідності та очікуваних результатів надання допомоги;
- відсутність ефективної системи державного контролю та звітності за використанням неоподатковуваних коштів шляхом надання знижок;
- наявність тенденції до розширення індивідуальних податкових пільг для суб'єктів господарювання та їх впливу на результати господарської діяльності платників;
- відсутність ефективної регуляторної податкової політики в Україні [3, с. 41].

Зменшення фіскальної ефективності ПДВ зумовлене збільшенням обсягів відшкодування податку з бюджету, вимог щодо відшкодування та наявністю податкового боргу. В Україні через специфічне інституційне середовище існують певні проблеми з відшкодуванням ПДВ, на відміну від багатьох розвинених країн, де його застосування не викликає особливих проблем. Причиною цього є те, що кошти, необхідні для відшкодування ПДВ експортерів, не в повному обсязі надходять до державного бюджету, і вони вилучаються з податкової системи через налагоджені механізми ухилення від оподаткування [4, 62].

Аналізуючи існуючий в Україні механізм оподаткування ПДВ, стає очевидним, що певні деформації негативно впливають на економічну ситуацію в цілому та потребують негайного вирішення. Звичайно, наявність окремих недоліків

не є підставою для відмови від застосування ПДВ, оскільки цей податок є важливим елементом податкової системи в цілому, а тому сам механізм справляння податку потребує подальшої розробки з урахуванням накопиченого досвіду.

2.2. Особливості організації та здійснення відшкодування ПДВ

Під час вивчення та аналізу механізму адміністрування ПДВ особливу увагу слід приділити системі бюджетного відшкодування. Повернення з бюджету характерне лише для ПДВ і здійснюється у разі надміру сплачених до бюджету сум або від'ємного значення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету. Цей механізм відрізняє ПДВ від інших податків, хоча, з іншого боку, бюджетне відшкодування є джерелом додаткових труднощів в адмініструванні податку. Здійснення бюджетного відшкодування потребує чіткого планування ресурсів на цю мету, а також встановлення вимог, що дають право на відшкодування податку, та контролю за дотриманням.

В останні роки проблема відшкодування ПДВ стала одним із макроекономічних факторів охолодження економіки. Затримуючи кошти, держава вилучає ліквідні кошти бізнесу на фінансування державних видатків, тому це питання необхідно вирішувати.

Відповідно до пункту 1 бюджетним відшкодуванням вважається відшкодування ПДВ з від'ємним значенням на підставі перевірки правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за перевіркою платника, у тому числі автоматичного бюджетного відшкодування у порядку та за ознаками, визначеними розділом V Податкового кодексу України [11].

За період з 1992 по 2022 рр. В Україні відбулося багато змін у законодавстві щодо адміністрування ПДВ. Зміни, внесені в цей період, торкнулися і бюджетного відшкодування податку. Сума бюджетного відшкодування визначається як різниця між податковим зобов'язанням та податковим кредитом, утвореним протягом звітного періоду.

Якщо така різниця є від'ємною, то відповідна сума зараховується до складу наявного податкового зобов'язання платника, якщо податкового зобов'язання немає – отримана сума зараховується до складу податкового кредиту наступного періоду. Якщо в наступному податковому періоді сума є від'ємною, то її частина, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченої отримувачем товарів/послуг постачальникам таких товарів/послуг у попередніх податкових періодах або державі бюджету України, є об'єктом бюджетного відшкодування.

Таблиця 2.7 – Динаміка суми відшкодованого ПДВ, 2016-2022 рр.

Рік	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Відшкодована сума ПДВ, млрд грн	34409	34537	24236	42779	4595 9	53448	5021 6
Невідшкодована сума ПДВ, млрд грн	14100	23100	12400	4600	1500 0	14900	1930 0
Співвідношення невідшкодованої та відшкодованої сум ПДВ, %	40,98	66,88	51.16	10.75	32,64	27,88	38.43

Джерело: за розрахунком автора [10].

Якщо суму податку, що підлягає бюджетному відшкодуванню, розраховано правильно та заявник відповідає встановленим вимогам, буде сплачена відповідна сума. Він може бути виплачений платнику податків шляхом зарахування на банківський рахунок або як зменшення майбутнього податкового зобов'язання. При цьому платник податків має право обрати такі способи як для всієї суми, що підлягає поверненню, так і для її частини. Ця норма Податкового кодексу є новою порівняно з попереднім нормативним законодавством, яке регулювало адміністрування ПДВ.

За весь період справляння ПДВ рівень бюджетного відшкодування податку показав значні відмінності. У досліджуваних роках спостерігалось зростання відшкодування ПДВ, але водночас збільшувалися й несплачені суми. У таблиці 2.7 наведено динаміку цих змін.

Аналізуючи динаміку відшкодованих та невідшкодованих сум ПДВ, слід врахувати, що у 2018 році за рахунок коштів внутрішнього державного бюджету погашено заборгованість з бюджетного відшкодування у сумі 16,4 млрд. грн. кредитні облігації.

У таблиці 2.8. наведено фактори, що впливають на обсяг автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ та їх кількісний вимір за даними декларацій за період грудень 2019 року – грудень 2022 року.

Таблиця 2.8 – Аналіз факторів, що впливають на динаміку автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ, 2019-2022 рр.

Фактори	Кількість платників				Динаміка
	2019	2020	2021	2022	
	2	3	4	5	2019-2022
І					6
Всього задекларували до відшкодування на рахунки платників податку	1 640	1875	1874	2333	693
Всього по СПД, що відповідають критеріям, визначеним в Податковому кодексу, та мають право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ	261	297	337	331	70
Всього по СПД, що не відповідають критеріям, визначеним в Податковому кодексі, та не мають право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ, в тому числі:	1 379	1578	1537	2002	623

Продовження таблиці 2.8

І	2	3	4	5	6
Не відповідають наступним критеріям, встановленим п. 200.20 ст. 200					

Податкового кодексу:					
Обліковий стан платників свідчить про їх не знаходження по місцю реєстрації чи перебування у стадії банкрутства чи припинення	30	24	8	15	-15
У платника обсяг експортних операцій та інших операцій за "0" ставкою протягом попередніх 12 місяців не перевищує відсоток, визначений п.п. 200.19.3 п.200.19 ст.200 Податкового кодексу	252	306	324	483	231
Наявні розбіжності між податковим кредитом, сформованим платником податку за придбаними товарами/послугами, та податковими зобов'язаннями його контрагентів, в частині постачання таких товарів/послуг, заданими податкових накладних не перевищує 10%	311	251	212	235	-76
Середня заробітна плата працівників не менше ніж у два з половиною рази перевищує мінімальний встановлений законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів	1 244	1404	1393	1824	580
Наявний податковий борг	78	67	71	259	181

Джерело: складено автором за джерелом [3].

З даних, наведених у таблиці. 2.8, видно, що загальна кількість заявлених до відшкодування СПЦ досягла максимального значення у 2022 році і склала 2333. зросла, а у 2022 році порівняно з 2021 роком зменшилася на 6. Кількість невідповідних абітурієнтів у 2020 році зросла на 199 пунктів порівняно з 2019 роком, але зменшилася на 41 пункт у 2013 році та зросла на 465 пунктів у 2022 році.

Незважаючи на те, що практика автоматичного відшкодування ПДВ є новою для України, певні результати вже досягнуті (див. Табл. 2.9). Також, виходячи з аналізу даних щодо динаміки кількості осіб, які не відповідають критеріям, визначеним податковим законодавством, можна зробити висновок, що суб'єкти ПДВ за останні три роки покращили показники щодо виконання визначених вимоги.

З таблиці 2.9 бачимо, що максимальна сума відшкодування ПДВ в автоматичному режимі та максимальна кількість отримувачів такого відшкодування у 2022 році збігаються відповідно з 24,0 млрд. гривень та 514 платниками податків. Мінімальні показники спостерігалися у 2019 році – 15,9 млрд грн. та 297 платників.

Таблиця 2.9 – Динаміка відшкодування ПДВ в автоматичному режимі за кількістю платників та млрд грн у 2019-2022 рр.

	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Зростання %
Кількість платників ПДВ, що отримали бюджетне відшкодування в автоматичному режимі	297	501	495	514	73.06
Сума відшкодована в автоматичному режимі, млрд грн	15.9	23.2	22.6	24,0	50,94
Частка відшкодування в автоматичному режимі у загальному обсязі відшкодування, %	37.15	50,44	42.32	47,79	28.59

Джерело: підготовлено автором за статистичними даними

Темп приросту кількості платників податку на додану вартість, яким надійшло автоматичне відшкодування, за досліджуваний період становить 73,06%, темп приросту суми автоматичного відшкодування за період 2019-2022 років – 50,94%.

З проведеного аналізу можна зробити висновок, що на їх динаміку впливає багато факторів, одним із яких є неефективне планування та прогнозування коштів, призначених для відшкодування. Ще одним фактором, який впливає на динаміку суми відшкодованого та неповерненого ПДВ, є політична ситуація та нестабільність країни. Загальна нестабільна та складна ситуація в державі призвела

до збільшення обсягів невідшкодованого ПДВ, оскільки бюджетні кошти спрямовувалися на більш пріоритетні цілі.

З огляду на все це напрямки та методи вирішення проблем бюджетного відшкодування ПДВ потребують подальшої наукової розробки.

РОЗДІЛ 3

ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

3.1. Проблеми, пов'язані з функціонуванням ПДВ в Україні

Одним із “наймолодших” та найсуперечливіших є податок на додану вартість, стрімке поширення якого у світі фактично припадає на останні п'ятдесят років. Такий молодий вік робить ПДВ не лише одним із найперспективніших і найсучасніших винаходів податкової політики, але і інструментом, що потребує вдосконалення. Протягом останніх десятиріч, ПДВ був впроваджений у 136 країнах світу, у тому числі у всіх Європейських країнах. За короткий час існування цього податку уряди країн, що його запровадили, переконалися у його привабливості як ефективного джерела наповнення бюджету з найменшими структурними втратами для економіки. У той же час практика його стягнення показала і проблемні аспекти, спільні для всіх країн, в тому числі для країн з високим рівнем економічного розвитку та фінансової прозорості (табл.3.1.)

Таблиця 3.1 – Проблеми справляння ПДВ в Україні та перспективні шляхи їх вирішення

Проблема	Шляхи вирішення
1	2
Недостатня контрольна система	Розробка та впровадження ефективної митно-тарифної та податкової системи, що забезпечує автоматичний обмін інформацією між державами, спрощення процедур контролю та моніторингу
Високий рівень корупції	Запровадження електронних систем, які мінімізують безпосередній контакт між підприємцями та посадовцями, забезпечують прозорість та автоматизацію процесів

Продовження Таблиці 3.1

1	2
Відсутність єдиної бази даних	Створення централізованої бази даних, яка об'єднує інформацію про платників ПДВ та їх зовнішньоекономічну діяльність, що спрощує контроль та уникнення подвійного оподаткування
Неефективність митних процедур	Впровадження спрощених митних процедур та електронного митного оформлення, автоматизація та зменшення адміністративних процедур, надання послуг онлайн
Відсутність угод про уникнення подвійного оподаткування	Укладення та розширення угод про уникнення подвійного оподаткування з іншими країнами для запобігання подвійного оподаткування та стимулювання зовнішньоекономічної діяльності
Неоднакові ставки ПДВ для різних видів діяльності	Гармонізація ставок ПДВ для всіх видів діяльності, зменшення числа винятків та спеціальних ставок для спрощення системи та забезпечення рівноправності
Високі адміністративні та фінансові витрати	Спрощення процедур та зниження адміністративних витрат для підприємств, автоматизація облікових процесів та забезпечення доступу до онлайн-послуг
Недостатня свідомість та освіченість підприємців	Проведення інформаційних кампаній, семінарів та тренінгів щодо правил та процедур оподаткування зовнішньоекономічної діяльності, надання консультаційних послуг

На нашу думку, податок на додану вартість – це непрямий, загальнодержавний, універсальний акциз, який справляється з юридичних та фізичних осіб і нараховується на суму доданої вартості.

У загальній системі податків та обов'язкових платежів ПДВ посідає особливе місце. Цей податок, що охоплює найбільшу кількість суб'єктів господарювання, є одним з основних джерел наповнення Державного бюджету України.

На сьогоднішній день в Україні порядок обчислення і сплати податку на додану вартість регламентується Податковим кодексом України. Для надання вдалої характеристики ПДВ, потрібно зазначити, що одними із головних структурних складових елементів податку є платник податку, об'єкт оподаткування та ставка податку.

Таблиця 3.2. – Аналіз виконання Зведеного бюджету України за січень-червень 2022 року, %.

Доходи зведеного бюджету	%
Податкові надходження з них:	77,5
- Податок на доходи фізичних осіб	15,2
- Податок на прибуток підприємств	11,1
- Збори за спеціальне використання природних ресурсів	6,6
- Податок на додану вартість	28,5
- Акцизний податок	8,6
- Інші податкові надходження	7,5
Неподаткові надходження	21,9
Доходи від операцій з капіталом	0,3
Цільові фонди	0,1

Джерело: розроблено автором на основі даних Міністерства фінансів України.

Як відомо, коло осіб, які задіяні у формуванні сум ПДВ досить широке – це практично всі особи, які щось купують та споживають, тоді як платниками згідно Податкового кодексу України визнано обмежене коло осіб, а саме: добровільно чи в обов'язковому порядку зареєстровані суб'єкти господарської діяльності, або ж особи, які займаються імпортуванням товарів або супутніх послуг, що дає можливість контролю за своєчасністю і повнотою сплати.

Обов'язковому реєструванню підлягають особи (згідно статті 181 Податкового кодексу України) в яких загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з

використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 300000 гривень (без урахування податку на додану вартість), крім осіб, які є платником єдиного податку.

Що ж стосується ставки ПДВ, то в Україні на початку 90-х років вона складала 28%, на сьогоднішній день її зменшено до 20%, але Податковий кодекс України передбачає подальше зменшення ПДВ до 17%. Одним із шляхів вирішення проблеми ефективності ПДВ як бюджетоутворюючого податку є пониженням ставки ПДВ.

На думку багатьох вчених ставку податку в подальшому необхідно знизити до 15%. Втрати бюджету від зниження ставок ПДВ пропонується покрити скороченням пільг зі сплати податку та запровадженням мораторію на надання нових пільг, а також вилученням пільг, які не мають соціальної направленості і надані за галузевою ознакою. Ми підтримуємо думку, що встановлення ставки податку на додану вартість на рівні 15 % відповідатиме вимогам гармонізації податкового законодавства, які висуваються шостою директивою ЄС. Крім цього, такий розмір ставки сприятиме підвищенню конкурентоспроможності українських імпортерів.

Під час оцінки фіскального потенціалу ПДВ було встановлено, що фіскальна ефективність ПДВ прямо залежить від рівня використання пільгового оподаткування, якості податкового адміністрування та реалізації заходів, направлених на недопущення використання схем ухилення від сплати податку. Аналіз використання пільг в Україні надав можливість зробити висновок про неефективність застосованого механізму регулювання споживчого попиту та відсутність адресності в наданні пільг соціального призначення, які формують більше 80 % загального показника бюджетних втрат.

Незважаючи на те, що перелік найбільших пільг в Україні є економічно чи соціально обґрунтованим, не втрачає актуальності питання ефективності використання вивільнених коштів. На думку фахівців Національного інституту стратегічних досліджень, хоча вона й залишається невисокою (наприклад,

незважаючи на щорічне субсидування аграрної галузі за рахунок пільг з ПДВ, стан її матеріально-технічної бази залишається незадовільним), скасування більшості пільг може мати вкрай негативні наслідки економічного й соціального характеру.

Аналізуючи зарубіжний досвід справляння ПДВ, ми з'ясували, що у багатьох країнах, в яких справляється ПДВ, існує практика диференційованого оподаткування. В Україні диференційоване оподаткування ПДВ є предметом дискусій.

3.2. Зарубіжний досвід справляння ПДВ

У розвинених країнах світу в системі різноманітних доходів бюджету переважають податки, серед яких домінують прямі податки. Ми максимально мінімізуємо непряме оподаткування, оскільки воно є значним тягарем в першу чергу для населення, яке проживає на території держави. Однак у системі непрямого оподаткування загальний податок з продажів є важливим.

Податок на додану вартість є одним із наймолодших податків. Деякі податки, наприклад акцизний податок, податок на землю, відомі з глибокої давнини. ПДВ застосовується лише в ХХ. почали використовувати в ст. Схему його колекції запропонував у 1954 р. французький економіст М. Лоре. ПДВ був введений у податкову систему Франції в 1958 році. Сьогодні ПДВ є основним бюджетоутворюючим податком у Франції, на нього припадає близько 50% усіх податкових надходжень. ПДВ став основним джерелом доходу для більшості економік, що розвиваються, і він виходить далеко за її межі: податок діє в Китаї, Таїланді, Бангладеш, на Філіппінах і ще понад 120 країнах світу. Можна вважати науково доведеним, що перехід на цей податок сприяв економічному розвитку Європи, Азії та інших регіонів.

Дискусійні питання, пов'язані з реформуванням податку на додану вартість, відбуваються протягом усього періоду існування податку в податковій системі

України та знаходять своє відображення в працях науковців та практичних економістів. Найпоширеніші запитання стосуються зміни податкових ставок.

Найвища ставка ПДВ у світі встановлена в Угорщині – 27%. Рішення про підвищення ставки ПДВ було прийнято у 2012 році, коли було подолано фінансову кризу. У Фінляндії ставка ПДВ становить 24%, в Іспанії – 21%. Базова ставка ПДВ у Франції та Росії становить 20%. У всіх розглянутих країнах ставка податку диференційована і передбачає пільгову ставку податку в соціально важливих сферах, таких як медицина, освіта тощо. ПДВ становить понад 30% у загальних доходах державного бюджету. що питома вага надходжень від ПДВ зросла з 26,4 до 35,2% усіх доходів бюджету за період 2019-2022 рр. збільшення важливості. Отже, можна зробити висновок, що податок на додану вартість є основою непрямого оподаткування в багатьох країнах світу.

Історія ПДВ налічує понад 70 років, за цей час він довів свою ефективність і використовується в 120 країнах. В Україні ПДВ становить понад 30% у загальних доходах державного бюджету, що свідчить про його важливість для економіки. Основним документом, що регулює справляння ПДВ в Європейському Союзі, є Директива 2006/112/ЕС про постійно доповнену та змінену систему загального податку з продажів. Цей документ визначає наступні критерії справляння ЗБОРУ:

- сфера застосування;
- територіальний вимір;
- платники податків; оподатковувані операції;
- місце здійснення оподаткованої діяльності;
- створення податкового зобов'язання з ПДВ;
- податкові ставки;
- неоподатковувані операції;
- порядок сплати ПДВ;
- організація та розробка процедур ведення бухгалтерського обліку та податкових декларацій тощо.

Загалом документ досить об'ємний, і це зрозуміло, оскільки він розрахований на керівництво багатьох країн і враховує всі притаманні їй

особливості [11]. ПДВ як один із основних непрямих податків для всебічного та детального аналізу та вивчення табл. 3.3. отримали список країн ЄС та їхні ставки ПДВ.

Податкові ставки визначають податковий тягар і податкове навантаження, тому найвищі ставки ПДВ характерні для скандинавських країн (Швеція, Фінляндія, Данія), при цьому ці країни мають високий індекс людського розвитку, що свідчить про значний рівень життя населення. Найнижчі ставки ПДВ у Люксембурзі (17%), Німеччині (19%) і на Мальті (18%). Величина ставки податку зовсім не свідчить про податкове навантаження та ефективність застосування податку. База оподаткування займає більш значне місце, а у випадку з ПДВ - це пов'язано з процедурою вирахування податку "авансового податку".

Таблиця 3.3. – Ставки ПДВ в країнах Євросоюзу [5]

Країна	Стандартна ставка, %	Знижена ставка, %	Назва
Бельгія	21	12 або 6	Belasting over de toegevoegde waarde
Велика Британія	20	5	Value Added Tax
Данія	25	-	Merværdiafgift
Німеччина	19	7	Mehrwertsteuer/Umsatzsteuer
Франція	20	5,5 або 10	Taxe sur la Valeur Ajoutée
Швеція	25	12 або 6	Mervärdesskatt
Фінляндія	24	14 або 10	Arvonlisävero Mervärdesskatt
Нідерланди	21	6	Belasting over de toegevoegde waarde
Литва	21	5 або 9	Pridėtinės vertės mokesčiai

Польща	23	5 або 8	Podatek od towarów i usług
чеська	21	10 або 15	Daň z přidané hodnoty
Естонія	20	9	Käibemaks
Люксембург	17	8	Taxe sur la Valeur Ajoutée
Мальта	18	5 або 7	Taxxa tal-Valur Miżjud

Джерело: складено автором за статистичними даними Європейської Комісії.

Деякі країни-члени ЄС застосовують надзвичайно низькі ставки ПДВ, навіть нижче 5%. Наприклад, в Ірландії 4,8%, в Іспанії - 4%, у Франції - 2,1%, в Італії - 4%, в Люксембурзі - 3% [5]. Ці ставки стосуються в першу чергу продуктів харчування, газет і журналів, медикаментів, допомоги на будівництво новобудов, дитячого одягу, обладнання для інвалідів, культурно-спортивних послуг. Як наслідок, встановлення таких низьких ставок ПДВ стримує зростання цін на соціально значущі товари, а також виконує протекціоністську функцію, захищаючи внутрішній ринок від імпортних товарів, що в свою чергу підтримує розвиток окремих секторів економіки, особливо сільське господарство. .

В Україні ПДВ замість податку з продажів було введено в 1992 році, що стало першим кроком до створення сучасної податкової системи. Зараз загальна ставка ПДВ в Україні становить 20%, 0% на експорт, 7% на імпорт і доставку зареєстрованих лікарських засобів, виробів медичного призначення та медобладнання. Проте, незважаючи на тривалий час справляння ПДВ у нашій державі, його функціонування породжує значну кількість проблем [3]: за достатньо високої процентної ставки та високої інфляції він може стати чинником обмеження розвитку виробництва; може викликати інфляційні процеси; можливе ухилення від сплати податків та зловживання через різні схеми та фіктивні ланцюги поставок; регресивний характер, особливо по відношенню до малозабезпечених верств населення.

Враховуючи позитивний досвід застосування диференційованих ставок ПДВ в Європейському Союзі, вважаємо за доцільне застосувати таку практику і в нашій країні. Франція може бути яскравим прикладом для України щодо запровадження різних ставок ПДВ. Він має чотири ставки ПДВ: звичайну, пільгову, середню та високу. Ставка основного податку становить 20%. Підвищена ставка у 22 відсотки поширюється на окремі види товарів: автомобілі, кіно- та фото продукцію, алкогольні напої, тютюнові вироби, парфумерію та деякі предмети розкоші, наприклад цінне хутро. Ставка дисконту – 5,5% – діє на предмети культурного призначення, наприклад книги. Найменша ставка – 2,1% – поширюється на основні товари та послуги (харчування, крім шоколаду та алкогольних напоїв, сільськогосподарську продукцію, ліки, житло, транспорт,

Слід зазначити, що ставлення до ПДВ в Угорщині неоднозначне. Так, деякі науковці вважають за потрібне скасувати цей податок, бо вважають, що це шкідливо для економіки. Існує думка, що ПДВ і корпоративний податок потрібно замінити податком з продажу. Так, А. С. Богенко вважає: «Якщо податкові надходження від ПДВ і корпоративного податку замінити єдиним податком на обсяг реалізації продукції, то ставка цього податку не повинна перевищувати 6 % від ціни виробника» [7].

З метою спрощення механізму адміністрування ПДВ та залучення інвесторів деякі країни Європи відмовилися від оподаткування ПДВ на етапі імпорту товарів із третіх країн [8]. Таким чином, такий механізм зменшує тягар і витрати імпортерів, пов'язані з транскордонним транспортуванням товарів, а також оптимізує відшкодування ПДВ, оскільки суми податку не зараховуються до бюджету, тому відшкодування не вимагається. Наприклад, Бельгія та Нідерланди, щоб збільшити перевезення товарів через свої порти, відмовилися обкладати імпорт ПДВ, щоб спростити імпортні операції через свою територію та максимально знизити витрати. 8].

Компенсація ПДВ також використовується в країнах ЄС. У разі експорту відшкодування ПДВ здійснюється щомісячно. Для інших видів діяльності – щокварталу, при цьому діє мінімальний поріг для реєстрації платником ПДВ.

Відповідно до директиви, до платників ПДВ належать особи, які самостійно здійснюють будь-яку підприємницьку діяльність будь-де, незалежно від мети чи результату такої діяльності, крім найманих працівників. Крім того, ст.13. Розд.2 передбачає, що держава в особі уповноважених органів здійснює операції, що оподатковуються ПДВ. Як відомо, ПДВ складається з двох частин: податкового зобов'язання та податкового кредиту. VI директиви ЄС. у розділі детально описано, що та коли слід вважати податковим зобов'язанням з ПДВ.

Варто також зазначити, що реєстрація суб'єкта ПДВ у країнах ЄС значно простіша, ніж в Україні (див. Табл. 3.4). На основі даних табл. 3.4 можна зробити висновок, що мінімальний поріг для реєстрації в Україні є завищеним в порівнянні з багатьма країнами ЄС, тим більше в деяких країнах (Швеція, Франція, Нідерланди, Італія, Іспанія) юридичні та фізичні особи підлягають обов'язковій реєстрації, тобто малий бізнес України має право використовувати спрощену систему оподаткування.

Таблиця 3.4. – Особливості реєстрації платників ПДВ в ЄС та Україні

Країна	Мінімальний поріг реєстрації
Бельгія	Ніяких, крім дистанційного продажу
Велика Британія	Річний оборот від £81 000 (€90 541,8)
Німеччина	Дохід від продажів минулого року – від 17 500 євро, очікуваний дохід від продажів поточного року – від 50 000 євро
Данія	Річний оборот від 6720 євро
Швеція	Потрібна реєстрація
Франція	Потрібна реєстрація
Іспанія	Потрібна реєстрація

Італія	Потрібна реєстрація
Литва	Річний оборот від 45 000 євро
Польща	Річний оборот від 150 000 злотих (34 680 євро)
Україна	Річний оборот від 1 000 000 гривень (35 936,1 євро)

Джерело: складено автором за статистичними даними Європейської Комісії.

На підставі дослідження можна зробити висновок, що загальний податок з продажів посідає перше місце за актуальністю. Він має різні ставки і дає право вибору системи оподаткування, яку використовує організація, але має і свої переваги. Звільнення від ПДВ гарантується законом. Таким чином, із появою в податковій системі загального податку з продажу та акцизів непрямі податки стали займати домінуюче місце в мобілізації доходів бюджету. У бюджеті надходження від ПДВ поступаються лише єдиному податку на видобуток корисних копалин і складають майже чверть усіх надходжень.

3.3. Практичні рекомендації, спрямовані на вдосконалення функціонування ПДВ

Для вдосконалення механізму справляння ПДВ необхідно здійснити комплекс організаційно-правових заходів, спрямованих на вдосконалення нормативно-правової бази, розвиток механізму адміністрування податків, врегулювання системи податкових пільг, уникнення можливості ухилення від оподаткування та незаконного ухилення від сплати податків. Відшкодування ПДВ з бюджету. Однією з причин низької ефективності збору податків є недосконале адміністрування податку. Значною проблемою в процесі адміністрування ПДВ є

ухилення від сплати ПДВ. Це призводить до зниження ефективності збору податків. Застосування ПДВ в Україні дає можливість систематизувати форми ухилення від оподаткування, що залежить від певних характеристик, а саме: ухилення від оподаткування, незаконне отримання відшкодування ПДВ з бюджету, зменшення податкового зобов'язання.

З метою запобігання спробам ухилення від сплати податків у рамках таких схем, де використовуються «фіктивні» компанії, необхідно вимагати від підрозділів Держфінпослуг звертатися до органів юстиції з позовними листами про скасування державної реєстрації підприємства. у разі наявності ознак фіктивності визнавати недійсними операції та оформлені ними документи; органи Держмитслужби повинні постійно проводити моніторинг приватних підприємств та оперативно-розшукові заходи з органами внутрішніх справ, СБУ з метою виявлення «фіктивних» підприємств,

У дисертації Волканова Валентина Дмитровича визначено організаційно-правові заходи, спрямовані на вдосконалення механізму справляння ПДВ та підвищення ефективності адміністрування [5, с. 89]. А саме: щодо штучного подорожчання експортної продукції – рекомендовано:

1) продукція на суму понад 500 тис грн. декларується українськими підприємцями на експорт за цінами, значно вищими за середньосвітові, або не реалізується на світовому ринку;

2) експортерами виступають компанії, які не входять до переліку відомих великих українських компаній - експортерів;

3) однією стороною зовнішньоекономічного контракту є компанія-нерезидент, зареєстрована в офшорній зоні, або розрахунки здійснюються через розташовані там фінансові установи; З метою підвищення ефективності справляння до бюджету ПДВ, запобігання заниженню митної вартості товарів, налагодження належної взаємодії правоохоронних та контролюючих органів у структурі Міністерства має бути створено спеціалізований підрозділ. Фінансів, який би відповідав за створення єдиних інформаційних баз таких даних, наприклад,

вивезених з України та ввезених на митну територію України за середньосвітовими ринковими цінами основних видів імпорتنих товарів.

Наявність цього підрозділу також важлива для отримання реальних даних про фактичні обсяги експортно-імпорتنих операцій України з країнами-експортерами та імпортерами; щодо експортних операцій – необхідно змінити політику податкових пільг для експортерів, яка полягає у застосуванні нульової ставки ПДВ до експорту з високим коефіцієнтом доданої вартості; щодо податкового адміністрування слід зазначити, що податківцям необхідно посилити роз'яснювальну роботу та вживати більш рішучих заходів щодо погашення податкової заборгованості та запобігання різноманітним зловживанням з боку платників податків;

Слід зазначити, що на сьогодні все більшого поширення набувають як злочини, пов'язані з ухиленням від сплати ПДВ, так і з його незаконним відшкодуванням, що зумовлює необхідність вдосконалення організаційно-правових заходів, спрямованих на виявлення таких злочинів.

В Україні приділяється велика увага фіскальному впливу ПДВ і недостатньо уваги приділяється його регулюючій функції, однак кожен елемент механізму ПДВ може бути використаний для забезпечення позитивного регулюючого впливу податку на процеси в економіці. Проте в нашій країні маніпуляції елементами механізму ПДВ можна назвати нерегулярними і не завжди науково обґрунтованими, а неконтрольований вплив ПДВ на економічні процеси має негативні наслідки як для виробничої промисловості, так і для споживачів. Саме це уповільнює економічне зростання та негативно впливає на фіскальний вплив податку.

Вплив ПДВ на споживачів в Угорщині характеризується значним обмеженням сукупного платоспроможного попиту, що в свою чергу стримує зростання внутрішнього виробництва. Негативні наслідки ПДВ для виробничої сфери проявляються у відволіканні обігових коштів підприємств, що відбувається через постійну затримку виплати бюджетного відшкодування та встановлений порядок сплати ПДВ у великих розмірах за принципом перша подія. борг. ПДВ,

який виникає на всіх етапах виробництва та реалізації продукції, в умовах недостатності фінансових ресурсів для розрахунків, почав обмежувати взаєморозрахунки господарських одиниць і сповільнив ділову активність. Не до кінця розроблений податковий механізм призвів до того, що ПДВ, нейтральний для виробників західних країн,

Найбільш прийнятним підходом слід визнати еволюційний підхід до реформування податкової системи, який передбачає збереження податку на додану вартість як одного з її основних елементів та внесення ряду змін, таких як зниження ставки ПДВ, адаптація до європейських стандартів, податкові пільги в системі соціальних виплат з метою забезпечення ефективності оподаткування. Такий підхід є більш виваженим і краще відповідає потребам України в перехідний період розвитку економіки, а також необхідності ототожнення вітчизняної податкової системи з податковою системою інших країн, насамперед торгових партнерів України. Прийняття податкового кодексу як основи для розробки податкового кодексу слід оцінити позитивно, оскільки стало можливим розробити оптимальний механізм оподаткування доданої вартості за європейським зразком,

Серед заходів, пов'язаних з еволюційним розвитком ПДВ, які б призвели до розширення сукупного попиту, найбільш ефективними є зниження податкової ставки та розширення податкової бази. Ці заходи взаємопов'язані. Розширення бази тягне за собою зниження ставки, а це сприяє збільшенню сукупного державного попиту. Проте розширення бази можливо за рахунок зменшення знижок і обмеження ухилення від сплати податків. Зменшення ставки тягне за собою зменшення податкового тиску, водночас зменшення ухилення від оподаткування та збільшення податкової бази. Зниження ставки ПДВ впливає на сукупний попит через ціновий механізм. Оскільки ПДВ нейтральний для різних товарних груп, його зниження плавно призведе до зниження цін і зростання споживання,

Причиною великої кількості зловживань і порушень під час справляння ПДВ в Україні є складність податкового законодавства. Деякі законодавчі та нормативні акти суперечать один одному, що в свою чергу призводить до великої кількості непорозумінь та створює умови для ухилення від сплати податків. Щоб

подолати це в майбутньому, усі положення проекту податкового закону (щодо ПДВ) мають бути детально узгоджені, щоб жодні подальші рішення, уточнення чи зміни не були заборонені протягом принаймні одного року. Проте поспішне прийняття Податкового кодексу є неприпустимим, усі положення мають бути чітко визначені та ретельно вивчені наслідки можливих змін.

Необхідно перейти до політики диференційованого стимулювання експорту, що сприяло б поступовій зміні його структури. Для цього варто було б зберегти нульову ставку ПДВ на експорт товарів з високою доданою вартістю, а експорт вторинної продукції звільнити від оподаткування, тобто податок, що сплачується в ціні матеріальних ресурсів, покриває виробничі витрати, а також дозволяє звільнити від відшкодування податку на низькі для експортерів продукції з доданою вартістю.

Отже, проблема зловживань зі сплатою ПДВ потребує ефективного вирішення шляхом скоординованих дій органів виконавчої влади, на які покладено обов'язки справляння ПДВ. У той же час органи влади повинні виконати зобов'язання щодо відшкодування ПДВ, оскільки починається нове порочне коло невиконання вимог двома сторонами. Також необхідно запровадити паспорт товару – документ, який повинен супроводжувати товар до кінцевого споживача. Підставою цього документа слід вважати транспортно-податкову накладну. Він повинен містити інформацію про окремі етапи розповсюдження продукції, опис закупівельної ціни, ціни продажу, інформацію про партнерів, які беруть участь у кожному етапі.

Аналізуючи схеми ухилення від сплати ПДВ, слід зазначити, що майже всі схеми базуються на використанні фіктивних компаній для отримання бюджетного відшкодування через сумнівні операції. І експортери продукції, і продавці власної продукції використовують ці системи на ринку, щоб мінімізувати свої податкові зобов'язання. Цю проблему необхідно вирішити шляхом включення податкового кредиту та податкового зобов'язання до податкової декларації в розбивці, визначеній по відношенню до договірних сторін, і таким чином, як запровадження електронного обліку та аналізу податкової звітності, а це необхідно запровадити

основні статистичні показники діяльності суб'єктів господарювання платниками податків, що забезпечують своєчасне виявлення ухилень платників від сплати податків.

Слід зазначити, що існує необхідність поступового переходу від пільг до системи цільового бюджетного субсидування, спрямованого на підтримку незахищених верств населення та розвиток пріоритетних галузей економіки України. Також необхідно знизити ставку ПДВ. Втрати бюджету, що виникли в результаті цього, можна покрити за рахунок скорочення пільг і мораторію на виплату нових пільг, а також шляхом виключення несоціально спрямованих пільг, які надаються на промислових засадах. На мою думку, ставка ПДВ 15% відповідала б вимогам гармонізації податкового законодавства, викладеним у шостій директиві ЄС. Таке співвідношення сприяє підвищенню конкурентоспроможності українських імпортерів та експортерів.

ВИСНОВКИ

Під час проведення дослідження розглядаються теоретичні основи та механізми визначення фіскальної ефективності українського ПДВ, а також вносяться пропозиції щодо підвищення ПДВ. Дослідивши сферу застосування ПДВ, можна зробити певні висновки.

Основним нормативно-правовим актом, що регулює справляння ПДВ, є Податковий кодекс України. Важливими нововведеннями стали розширення переліку платників податків, уточнення умов пропорційного податкового кредиту сум податку, врегулювання питання бюджетного відшкодування у разі користування послугами нерезидентів, запровадження податкового кредиту. механізм автоматичного бюджетного відшкодування та визначення поняття платника податків з позитивною податковою історією.

ПДВ є надзвичайно ефективним з фіскальної точки зору. Широка база оподаткування, яка включає не лише товари, а й роботи та послуги, забезпечує надійність та стабільність надходжень до бюджету цього податку. Свідомство ПДВ на всіх етапах розповсюдження товарів, робіт і послуг в результаті справедливого розподілу податкового тягара підприємницької діяльності. НСС має хороші перспективи, що підтверджують результати дослідження та роботи зарубіжних дослідників. Водночас слід зазначити, що в даному випадку мова не йде про ПДВ у чинній українській редакції, основні положення якої простежуються не стільки раціональними міркуваннями, скільки особливостями законодавчого процесу. та фіскальні рішення. Очевидно, що цей податок можна і потрібно вдосконалювати.

Однією з причин складності механізму адміністрування ПДВ є нестабільність податкового законодавства. За роки функціонування ПДВ в Україні норми справляння ПДВ дуже часто змінювалися, державними органами видано понад 5000 законів та інших законів, які регулюють порядок обліку, звітності, сплати, відшкодування та інші питання справляння ПДВ. механізм.

Основними напрямками розвитку системи адміністрування ПДВ в Україні є:

- Спрощення податкової системи. Зменшення складності ПДВ та спрощення процедур може сприяти покращенню адміністрування. Важливо встановити зрозумілі правила та процедури для розрахунку, збору та звітності щодо ПДВ.
- Електронна звітність та автоматизація. Впровадження електронної системи звітності та автоматизація процесу збору та контролю ПДВ можуть спростити процес та зменшити можливість помилок.
- Вдосконалення механізму повернення ПДВ. Покращення процедур повернення ПДВ для підприємств може зменшити їх фінансове навантаження та стимулювати бізнес. Важливо зменшити час обробки заявок та забезпечити прозорість процесу.
- Посилення контролю та протидія податковому ухиленню. Важливо здійснювати ефективний контроль за дотриманням податкового законодавства та вживати заходи для протидії податковому ухиленню. Це може включати проведення регулярних перевірок, використання аналітичних інструментів для виявлення податкових шахрайств та посилення відповідальності за порушення.
- Забезпечення навчання та свідомості. Необхідно забезпечити навчання та підвищення свідомості платників податків та податкових органів щодо правил та процедур ПДВ. Це може бути досягнуто через організацію семінарів, навчальних курсів та інформаційних кампаній.
- Міжнародне співробітництво. Співпраця з міжнародними організаціями та іншими країнами може допомогти у покращенні адміністрування ПДВ. Обмін досвідом та передача кращих практик можуть сприяти вдосконаленню системи.
- Зменшення адміністративного тягаря. Важливо зменшити адміністративні та бюрократичні перешкоди для платників податків. Спрощення процедур реєстрації, звітності та сплати ПДВ може позитивно позначитися на бізнес-середовищі.

Ці рекомендації можуть сприяти покращенню адміністрування ПДВ в Україні шляхом забезпечення більшої прозорості, ефективності та спрощення процедур. Проте, варто враховувати, що впровадження будь-яких змін пов'язано зі зусиллями з боку уряду, податкових органів та платників податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Барвінко Т. Податок на додану вартість та його роль у формуванні доходів державного бюджету. *Вісник кийвського національного університету ім. Т. Шевченка. Економіка*. 2017. №110. с. 56-61.
2. Білецька Г. М. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: [монографія] / [Білецька Г. М., Кармаліта М. В. Куц М. О. та ін.]. – К.: Алерта, 2020. – 222 с.
3. Бетлій О., Джуччі Р., Кірхнер Р. ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок. Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. Німецька консультативна група Київ/Берлін 2021 р. URL: <http://lukyanenko.at.ua> (Дата звернення: 05.04.2023)
4. Братушка Є. С., Кононець Є. В. Генеза податку на додану вартість в Україні та світі Ефективна економіка. 2022. №4. URL <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2959> (Дата звернення: 05.04.2023)
5. Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Залуцька Н.С., Осідач О.Б. Податковий контроль в Україні: Т.ІІ. Контрольно-перевірочний процес: Монографія. — Львів: Простір-М, 2015. — С. 28.
6. Волков Д. О. Сплата непрямих податків у країнах із ринковою економікою. *Фінанси України*. 2020. №2 С. 118-121.
7. Вронська Г. ПДВ: історія розвитку та міжнародна практика. Податкова правда. № 5. 2020 р. URL: <http://www.vvplawfirm.com/ru/publicationsall> (Дата звернення: 05.04.2023)
8. Гречана Т. В. Податковий контроль при адмініструванні податку на додану вартість. *Держава і право*. №56. с. 368-371. URL: <http://dspace.nbu.gov.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/64479/69Grechana>
9. Дмитрів В. І. Фіскальне значення податку на додану вартість та його роль у підвищенні інвестиційної привабливості країни / В. І. Дмитрів, Т. Ю. Фриюк // Наукові записки. Серія «Економіка». вип. 21. 2021. с. 153-157.

10. Загорський В.С. Бюджетна система та оподаткування в Україні: проблеми розвитку: монографія. 2016. – 288 с.
11. Лесько М. В. Про оцінку впливу ПДВ на фінансово-господарську діяльність підприємства. *Український соціум. Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана*. № 4. 2022. с. 101-112.
12. Карпенко С.П. Оподаткування доданої вартості: європейський досвід та українські реалії. *Ефективна економіка*. № 12. 2022 р. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3650> (Дата звернення: 05.04.2023)
13. Кміть В.М. Проблеми відшкодування ПДВ в Україні та напрями їх вирішення *Формування ринкової економіки в Україні : зб. наук. праць. Львівський національний університет імені Івана Франка*, 2019. – Вип. 24. Ч. 1. – С. 264–274
14. Коваленко А. Г. ПДВ у системі оподаткування: історичний аспект становлення та розвитку 2018. URL: <http://rusnauka.com> (Дата звернення: 05.04.2023)
15. Ляшенко Ю. І. Диференціація ставок податку на додану вартість в умовах світової фінансової кризи. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України*. 2017. № 1 (44). С. 107–111.
16. Лютий І.О. Податки на споживання в економіці України / І.О. Лютий, А.Б. Дрига, М.О. Петренко. — К.: Вид-во «Знання», 2021. — 335 с.
17. Матухно М. О. Система адміністрування пдв в Україні: стан та перспективи розвитку. *Науковий вісник ЧДІЕУ*. № 3 (23). 2022. с. 142-146
18. Машковська І. Л. Правові засади податку на додану вартість як джерела доходів державного бюджету України / І.Л.Машковська. // *Науковий вісник НУДПСУ(економіка, право)*. 2018. № 3(50). С.176 – 181.
19. Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ. Аналітична записка / Національний інститут стратегічних досліджень при Президентові України. URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/247> (Дата звернення: 05.04.2023)
20. Оксенюк О. І. Аналіз системи пільг з пдв та втрат бюджету / О. І. Оксенюк // О. І. Оксенюк // *ВІСНИК ЖДТУ*. 2022. № 1 (67). с. 157-161

21. Міністерство фінансів України. Офіційний сайт URL: <http://www.minfin.gov.ua> (Дата звернення: 08.05.2023)
22. Державна служба статистики України. Офіційний сайт. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (Дата звернення: 08.05.2023)
23. Поливяна І. М. Вдосконалення механізму стягнення податку на додану вартість – крок на шляху до євроінтеграції України. URL: <http://www.dnsta.gov.ua/s/514/1802> (Дата звернення: 05.04.2023)
24. Сідельникова Л. П. Податкова система: навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Н. М. Костіна. - К.: Ліра-К, 2020. - 576 с.
25. Слюсаренко В.Є. Особливості оподаткування податком на додану вартість та його економічна доцільність/ *Науковий вісник Ужгородського університету*. №1 (42). 2022. с. 218-222
26. Терешко О. М. Проблеми та перспективи справляння ПДВ в Україні / О. М. Терешко, М.О. Мудь // *Інноваційна економіка*. № 2. 2021. с. 278-281.
27. Фомішин С. В., Вахновська С.В. Засоби регулювання відшкодування ПДВ. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2018. № 7 (25). С. 52–61.
28. Червінська О. С. Податок на додану вартість в доходах державного бюджету та проблеми його відшкодування. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2019. № 21.С. 298–305.
29. Податковий кодекс України від 02.12.2019 р. Верховна Рада України. Офіц. вид. Офіційний Вісник України. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17, Ст.112, Редакція від 20.03.2023 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата звернення: 20.05.2023).
30. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. Верховна Рада України. Офіц. вид. Офіційний Вісник України. 2012. № 44-48, Ст. 552, 59 Редакція від 04.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (Дата звернення: 20.05.2023).
31. Гребельник О.П. Основи зовнішньоекономічної діяльності. 3-тє видання перероблене та доповнене: Підручник. К.: Центр учбової літератури, 2008. 432 с

32. Бережнюк І. Г. Митна енциклопедія: У двох томах. Т.1/: Редкол.: І.Г. Бережнюк (відп. ред.) та ін. Хмельницький : ПП Мельник А.А., 2013. 472 с. (Митна справа в Україні. Т. 22).

33. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 р. Офіц. вид. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 29. Ст. 377, Редакція від 04.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text> (Дата звернення: 25.05.2023).

34. Конституція України від 28.06.1996 Офіц. вид. Відомості Верховної Ради України. 1996, № 30, ст. 141, Редакція від 01.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (Дата звернення: 25.05.2023).

35. Росоха О.В., Славкова А.А. Непрямі податки: фіскальна ефективність в Україні та зарубіжних країнах. Grail of science. № 27. 2023. С.107-116. URL: <https://archive.journal-grail.science/index.php/2710-3056/issue/view/12.05.2023/15>