

Логвин А. В.<https://orcid.org/0000-0003-4373-375X>

Університет митної справи та фінансів

АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Автором в статті досліджується правове регулювання адміністрування податку на додану вартість з моменту набрання чинності Податковим кодексом України, основних змін, що вносились до механізму його справляння, в тому числі з урахуванням введення в Україні дії правових режимів надзвичайного стану, які пов'язані спочатку із запровадженням карантину у період з 12.03.2020 по 30.06.2023 (запобігання поширенню гострої респіраторної хвороби COVID-19), а потім воєнного стану з 24.02.2022 по теперішній час (військова агресія Російської Федерації проти України). Юридична проблематика податкової сфери полягає переважно у визначенні та ефективному забезпеченні меж свободи й необхідності у поведінці суб'єктів податкових правовідносин через відповідні правові (законодавчі) норми. Такі правові (законодавчі) норми повинні забезпечувати збалансованість публічних та приватних інтересів, а також унеможлилювати їх неоднозначне, множинне трактування. Водночас, національне законодавство повинно запроваджувати внутрішні процедури адміністрування (справляння) податків, які посилюють прозорість і ясність дій всіх суб'єктів податкових правовідносин та відповідно мінімізують ризик помилок та/або зловживань. Крім того, вони повинні враховувати потреби та виклики сьогодення, зокрема посилювати або послаблювати податковий (фіскальний) вплив (тягар) в залежності від економічної ситуації в країні. Тобто, наявність балансу між надходженнями коштів до бюджету та стимулу для розвитку національного товаровиробника. Робота виконана на підставі загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання. В статті здійснено аналіз правового регулювання адміністрування податку на додану вартість з моменту набрання чинності Податковим кодексом України, зокрема, основних змін, що вносились до механізму його справляння, в тому числі у період дії надзвичайних (критичних, кризових) ситуацій (карантин та воєнний стан), розкрито сучасний стан нормативно-правового забезпечення адміністрування податку на додану вартість та зроблено відповідні висновки.

Ключові слова: Податковий кодекс України, податок на додану вартість (ПДВ), система електронного адміністрування ПДВ, система моніторингу критеріїв оцінки ступеня ризиків, відповідальність за податкові правопорушення, надзвичайний стан (карантин та воєнний стан), податкові пільги.

Постановка проблеми. Напрями діяльності суб'єктів податкових відносин є однією з основних соціальних властивостей державної влади. Вони реалізуються в особливій нормативній формі, що організовує взаємовідносини владарюючих і підвладних, забезпечуючи необхідний порядок у різних соціальних зв'язках. Одним із різновидів державного владного впливу в широкому розумінні цього слова є правове регулювання суспільних відносин, що становить важливу складову діяльності держави, зокрема її правотворчих і правозастосовних органів [1].

На думку Н. Оніщенко, правове регулювання – це впорядкування суспільних відносин засобами

законообов'язкових правил поведінки і заснованих на них приписів індивідуального значення, які забезпечуються в необхідних випадках державним примусом. Категорія «правове регулювання виражає динамічну сутність усієї юридичної надбудови, вона характеризує активно-творчу сторону права, відображає процес перетворення його з можливості на дійсність [2, с. 3–5].

Правове регулювання – це особлива регламентація суспільних відносин, яка являє собою систему різноманітних юридичних засобів: норми права, юридичні факти, правові відносини, встановлення право- та дієздатності осіб і правового статусу громадян, визначення компетенції органів



держави, правового становища громадських організацій, юридичних осіб та інших суб'єктів [3].

За позицією С. Алексєєва, механізм правового регулювання відображає дієвий бік процесу реалізації положень нормативних актів у практичній сфері, упорядкованість суспільних відносин. Правове регулювання являє собою довготривалий процес, який складається із стадій, кожній з яких притаманні особливі юридичні засоби, які в сукупності складають механізм правового регулювання, зокрема: видання правових норм і їх загальний вплив; регламентація суспільних відносин; виникнення суб'єктивних прав і суб'єктивних юридичних обов'язків, втілення їх у конкретну фактичну поведінку учасників суспільних відносин, застосування права. Поняття механізму правового регулювання дає змогу не тільки усвідомити зв'язок явищ правової дійсності, пов'язаних з вираженням життєвих ситуацій (норми, правовідносини, юридичні акти та інше), а й визначити їх як цілісність, тобто як правову систему, виявити її специфічні функції. Поняття “правове регулювання” – вихідний пункт і об'єднуюче начало характеристики права в дії, русі, в процесі реалізації його потенцій [4].

Предметом правового регулювання, на думку Н. Оніщенко [5], є різнобічні суспільні відносини, які об'єктивно за своєю природою в сучасних умовах передбачають такий вплив, що здійснюється за допомогою юридичних норм і всіх інших юридичних засобів, що утворюють механізм правового регулювання.

Правове регулювання спрямовується на специфічну діяльність державних органів, яка забезпечує вироблення юридичних настанов і визначення юридичних засобів. Правове регулювання – це відносно самостійна сукупність юридичних норм, що регулюють якісно однорідну сферу суспільних відносин методами правового впливу [6, с. 54].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням проблем правового регулювання адміністрування податків займалися В. Антипов, Т. Гега, В. Гесць, Д. Голосніченко, О. Данілов, Л. Касьяненко, В. Кучерявенко, В. Лисенко, П. Мельник, В. Попович, Л. Савченко, А. Соколовська, Л. Тарангул, В. Тацій та ін. Узагальнюючи їх висновки, можна зазначити, що податкове законодавство є сукупністю юридичних норм, які визначають податкову систему держави, порядок стягнення податків, відповідальність за порушення розпоряджень податкових органів та інші питання податкової політики, що займає особливе місце в механізмі фінансового регулювання.

Правове регулювання не є якимось сталим, законсервованим явищем, воно динамічно розвивається у відповідності до вимог суспільства через удосконалення законів, механізму реалізації правових норм. Будь-яка держава як живий організм не застигає на одній стадії розвитку, постійно еволюціонує. Відповідно й існуючі у середині нього відносини, в тому числі податкові, змінюються і вимагають прийняття норм, що відповідають новим реаліям.

Як свідчить практика, нормативно-правове регулювання адміністрування податків, зокрема, податку на додану вартість, в Україні перебуває у постійному русі з урахуванням проведення певних реформ. У світовій практиці податок на додану вартість вважається одним з найбільш ефективно працюючих податків, що стимулює національного виробника. Це непрямий бюджетоутворюючий податок, який має високу ефективність із фіскальної точки зору. Широка база оподаткування, яка включає не лише товари, але й роботи і послуги, забезпечує постійні надходження до бюджету.

Податок на додану вартість є основним джерелом наповнення Державного бюджету України. Так, надходження податку на додану вартість у 2022 році склали 213,9 млрд. грн. (бюджетне відшкодування 84,6 млрд. грн.), у 2023 році – 214,6 млрд. грн. (132,4 млрд. грн.), у 2024 році – 268,3 млрд. грн. (157,2 млрд. грн.), у 2025 році – 306,49 млрд. грн. (179,61 млрд. грн.) [7, 8, 9, 10]. Отже, стан державних фінансів значною мірою залежить від його економічної фіскальної ефективності. Її підвищення вимагає покращання правових норм, якими регулюється справляння податку.

При цьому, враховуючи досить значний період застосування податку на додану вартість в Україні та систематично особливу увагу, яка приділяється його адмініструванню (справлянню), в тому числі із запровадженням системи електронної адміністрування ПДВ, є необхідність подальших наукових досліджень з даного питання.

На даний час питання дослідження особливостей функціонування та удосконалення адміністрування податку на додану вартість в Україні (регулювання елементів правового механізму) знайшли своє відображення у роботах таких науковців як О. Данілова, В. Копилова, Б. Карпінського, С. Лекаря, Г. Бех, В. Гусевої, М. Шаренко. Деякі пропозиції та зауваження науковців були враховані при прийнятті чинного законодавства.

В статті здійснено аналіз правового регулювання адміністрування податку на додану вартість

за попередні майже шістнадцять років (з моменту набрання чинності Податковим кодексом), зокрема, основних змін, що вносились до механізму його справляння, в тому числі з урахуванням введення в Україні дії правових режимів надзвичайного стану, які пов'язані спочатку із запровадженням карантину у період з 12.03.2020 по 30.06.2023 (запобігання поширенню гострої респіраторної хвороби COVID-19), а потім воєнного стану з 24.02.2022 по теперішній час (військова агресія Російської Федерації проти України). розкрито сучасний стан нормативно-правового забезпечення адміністрування податку на додану вартість та зроблено відповідні висновки.

Виклад основного матеріалу дослідження.
Нормативне забезпечення. Базою, що регламентує організацію роботи щодо справляння та сплати податків, порядок організації справляння ПДВ в Україні є положення Податкового кодексу України (далі – Податковий кодекс) [11].

Податковий кодекс [11] регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Цим Кодексом визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів, визначених пунктом 41.1 статті 41 цього Кодексу, та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (стаття 1 Податкового кодексу).

Так, Податковий кодекс визначає основні засади адміністрування податку на додану вартість та його елементи (платники податку (реєстрація та її анулювання), об'єкт та база оподаткування, ставки податку, порядок обчислення, податковий період, строк та порядок його сплати, строк та порядок подання звітності).

Справляння ПДВ з початку дії Податкового кодексу регламентується також підзаконними нормативно-правовими актами (постанови Кабінету Міністрів України (Кабінет Міністрів), наказами (в тому числі спільними) Міністерства фінансів України (Міністерство фінансів), Державної податкової служби України (ДПС України) та Державної казначейської служби України (Державне казначейство України).

Наведемо тільки ті з них, які на даний час є чинними, зокрема постанови Кабінету Міністрів

№ 15 від 12.01.2011 Про затвердження переліків відходів та брухту чорних і кольорових металів, операції з постачання яких, зокрема операції з імпорту, тимчасово, до 01.01.2027, звільняються від обкладення податком на додану вартість [12], № 116 від 02.02.2011 Про затвердження Порядку надання послуг з харчування дітей у закладах дошкільної освіти, учнів у закладах загальної середньої та професійної (професійно-технічної) освіти, операції з надання яких звільняються від обкладення податком на додану вартість [13], № 818 від 05.09.2012 Про затвердження Порядку надання послуг з харчування громадян у закладах охорони здоров'я, операції з надання яких звільняються від оподаткування податком на додану вартість [14], № 569 від 16.10.2014 Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість [15], № 538 від 29.07.2015 Про затвердження переліку банків, отримання фінансової гарантії яких надає право на автоматичне бюджетне відшкодування податку на додану вартість платникам такого податку [16], № 1153 від 02.12.2015 Про затвердження Порядку ввезення, постачання і цільового використання лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, що звільняються від оподаткування податком на додану вартість [17], № 26 від 25.01.2017 Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість [18], № 77 від 08.02.2017 Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки сільгосптоваровиробників [19], № 83 від 08.02.2017 Про затвердження Порядку розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції у 2017 році [20], № 179 від 21.02.2017 Про затвердження Порядку ведення та форми Реєстру отримувачів бюджетної дотації, а також порядку надання відповідної інформації Державною податковою службою та Державною казначейською службою [21], № 178 від 22.03.2017 Деякі питання виплати бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції [22], № 189 від 29.03.2017 Деякі питання бюджетного відшкодування податку на додану вартість [23], № 635 від 09.08.2017 Про затвердження Порядку та обсягів ввезення на митну територію України товарів суб'єктами літакобудування із звільненням від сплати ввізного мита та податку на додану

вартість [24], № 1165 від 11.12.2019 Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/ розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – Порядок № 1165) [25], № 224 від 20.03.2020 Про затвердження переліку товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, операції з ввезення яких на митну територію України та/або операції з постачання яких на митній території України звільняються від оподаткування податком на додану вартість та які звільняються від сплати ввізного мита [26], № 178 від 02.03.2022 Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану [27], № 1261 від 29.10.2024 Про запровадження режиму експортного забезпечення [28], № 950 від 06.08.2025 Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для державної підтримки розвитку тваринництва та переробки сільськогосподарської продукції [29]; накази Міністерства фінансів № 1130 від 14.11.2014 Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість [30], № 1307 від 31.12.2015 Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної [31], № 21 від 28.01.2016 Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість [32], № 343 від 09.03.2016 Про затвердження Порядку взаємодії податкових, митних органів та органів, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, у процесі судового розгляду та виконання рішень суду про бюджетне відшкодування податку на додану вартість та/або пені, нарахованої на заборгованість державного бюджету з відшкодування такого податку, або стягнення митних платежів [33], № 606 від 13.07.2016 Про затвердження форм документів, що використовуються у процесі відшкодування сум податку на додану вартість [34], № 326 від 03.03.2017 Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії Міністерства фінансів України з Державною податковою службою України та Державною казначейською службою України в процесі формування Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість [35], № 673 від 03.08.2018 Про затвердження узагальнюю-

чих податкових консультацій з деяких питань оподаткування податком на додану вартість [36], № 520 від 12.12.2019 Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію/ відмову в реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних [37], № 842 від 31.12.2020 Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації з деяких питань оподаткування податком на додану вартість [38], № 397 від 09.08.2024 Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань застосування режиму звільнення від оподаткування податком на додану вартість, встановленого пунктом 197.15 статті 197 Податкового кодексу України [39]; накази ДПС України № 127 від 16.02.2012 Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань складання зведеної податкової накладної [40], № 128 від 16.02.2012 Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань відображення у податковій звітності з ПДВ змін сум податкового зобов'язання та податкового кредиту [41], № 1046 від 22.11.2012 Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації з питань забезпечення єдиного підходу до застосування штрафних санкцій за порушення норм Податкового кодексу України [42], № 1177 від 21.12.2012 Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань складання зведеної податкової накладної [43]; № 17 від 11.01.2023 Про затвердження довідника кодів податкової інформації (далі – Наказ № 17) [44]; наказ Державної казначейської служби України № 307 від 03.11.2015 Про затвердження Порядку проведення безспірного списання коштів державного бюджету, спрямованого на виконання судових рішень про бюджетне відшкодування податку на додану вартість та/або пені [45].

Як бачимо, існує велика кількість підзаконних нормативно-правових актів, які стосуються справляння податку на додану вартість (податкова звітність; бюджетне відшкодування; операції звільнені від оподаткування та інше). Водночас, слід зазначити, що в даному випадку зупинились на діючих (чинних) нормативних документах, але з початку дії (запровадження) Податкового кодексу їх видано значно більше. При цьому, деякі з них з огляду на період та обставини, які зумовили їх прийняття, потребують уточнення назв, оскільки їх смислове навантаження не відповідає внутрішньому змісту. В подальшому, на деяких з них ми зупинимось більш детально.

Однак, все ж таки повернемося до Податкового кодексу [11]. Фактично під час розробки проекту Податкового кодексу (Розділ V Податок на додану вартість) за основу були взяті діючі на той час норми Закону України Про податок на додану вартість [46], які в цілому відповідали прийнятій схемі справляння цього податку.

При цьому слід зазначити, що зважаючи на досить значний строк дії Податкового кодексу (майже 15 років) та враховуючі постійні зміни у політичній та економічній ситуації в країні, вимоги сьогодення та можливо намагання держави налагодити якомога дієву систему справляння (адміністрування) податку на додану вартість, до Розділу V Податкового кодексу [11] постійно вносились зміни. Звернемо увагу на Закони, якими вносились найбільш суттєві зміни до порядку справляння ПДВ.

В свою чергу, загальний перелік змін, які були внесені до Податкового кодексу до 2020 року наведено у наших попередніх публікаціях [47, 48].

Забігаючи наперед, слід зазначити, що з 01.01.2021 до статті 193 Податкового кодексу [11] внесені зміни [49], якими було запроваджено ставку податку на додану вартість у розмірі 14 відсотків за операціями з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції, що класифікується за такими кодами згідно з УКТ ЗЕД 1001, 1003, 1005, 1201, 1205, 1206 00. Разом з цим, нагадаємо, що із набранням чинності Податковим кодексом [11], визначена статтею 193 ставка податку на додану вартість у розмірі 17 відсотків так і не почала діяти. З початку дія цієї норми до 01.01.2014 була обмежена пунктом 10 підрозділу 2 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу [11], а Законом України № 1166-VII від 27.03.2014 Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні [50] до статті 193 Податкового кодексу [11] внесені зміни, якими визначено ставки податку на додану вартість у розмірах: а) 20 відсотків; б) 0 відсотків; в) 7 відсотків (для лікарських засобів за визначеним переліком).

При цьому, на підставі Закону України № 1914-IX від 30.11.2021 [51] до статті 198 Податкового кодексу [11] внесені зміни, якими передбачено, що право платника на віднесення сум податку на додану вартість до податкового кредиту за отриманими (зареєстрованими) податковими накладними зберігається за ним протягом 365 календарних днів. До цього часу, строк для віднесення сум

податку на додану вартість до складу податкового кредиту за отриманими (зареєстрованими) податковими накладними складав 1095 днів [52].

З 23.05.2020 набули чинності зміни до Податкового кодексу відповідно до Закону України від 16.01.2020 № 466-IX Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві (далі – Закон № 466-IX) [53], якими викладено у новій редакції абзац 1 пункту 120¹.1 та абзац 1 пункту 120¹.2 статті 120¹ Податкового кодексу, та якими запроваджено відповідальність (в розмірі 2 відсотків обсягу постачання (без податку на додану вартість) але не більше 1020 гривень) (абзац 1 пункту 120¹.1) та 5 відсотків обсягу постачання (без податку на додану вартість) але не більше 3400 гривень) (абзац 1 пункту 120¹.2) за порушення строків реєстрації: 1) податкової накладної/розрахунку коригування, складеної на операції з постачання товарів/послуг, які звільняються від оподаткування податком на додану вартість; 2) податкової накладної/розрахунку коригування, складеної на операції, які оподатковуються за нульовою ставкою; 3) податкової накладної, складеної відповідно до пункту 198.5 статті 198 цього Кодексу у разі здійснення операцій, визначених підпунктами «а» – «г» пункту 198.5 статті 198 цього Кодексу, та розрахунку коригування, складеного до такої податкової накладної; 4) податкової накладної, складеної відповідно до статті 199 цього Кодексу, та розрахунку коригування, складеного до такої податкової накладної; 5) податкової накладної, складеної відповідно до абзацу одинадцятого пункту 201.4 статті 201 цього Кодексу.

Тобто, законодавцем запроваджено відповідальність за порушення строків реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування, складених за певними операціями, яка до цього часу не була передбачена (виключення).

При цьому на наш погляд, в певному сенсі зазначене усунуло деякі непорозуміння та суперечності, які виникали між платниками податків та контролюючими органами під час застосування штрафних санкцій, зокрема, за порушення строків реєстрації податкових накладних, що не надаються отримувачу (покупцю), складені на постачання товарів/послуг для операцій: які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою. В даному випадку, враховуючи неоднозначність тлумачення попередньої редакції абзацу 1 пункту 120¹.1 та абзацу 1 пункту 120¹.2

статті 120¹ Податкового кодексу, платники податків та контролюючі органи трактували їх по різному, що призводило до адміністративних позовів з боку платників податків, які в деяких випадках вирішувались на їх користь [54].

Доречним буде звернути увагу, що вказаними змінами нарешті усунуто логічну неузгодженість в частині посилання у пункті 120^{1.1} та пункті 120^{1.2} статті 120¹ Податкового кодексу на норму підпункту 201.16.4 пункту 201.16 статті 201 Податкового кодексу, яка втратила чинність з 01.01.2018 [55].

Водночас, Законом України № 533-IX від 17.03.2020 Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19) [56] підрозділ 10 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу доповнено пунктом 52¹, яким передбачено (в редакції Закону України № 591-IX від 13.05.2020 [57]), що за порушення податкового законодавства, вчинені протягом періоду з 1 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України [58] на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби COVID-19, штрафні санкції не застосовуються, за винятком виключень, до яких не було віднесено порушення строків реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування. Тобто, Податковим кодексом [11] була обумовлена можливість звільнення від відповідальності за вчинення у період дії карантину (з 01.03.2020 по 30.06.2023) [59] певних податкових правопорушень, зокрема, за порушення строків реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування.

Також, під час дії карантину урядом запроваджувалось звільнення від оподаткування податком на додану вартість певних товарів медичного призначення [26].

Крім того, Законом № 466-IX [53] внесені зміни до статей 123 та 124 Податкового кодексу [11], які передбачають застосування штрафних (фінансових) санкцій за порушення податкового законодавства, зокрема, у разі встановлення заниження податкових зобов'язань та несвоєчасної сплати грошових зобов'язань, та певним чином стосуються податку на додану вартість. Внесеними змінами передбачено відповідальність у вигляді застосування штрафних санкцій:

1) у розмірі 10 % від визначеної контролюючим органом суми податкового зобов'язання, тобто у разі встановлення контролюючим органом заниження платником податкового зобов'язання з відповідного податку (збору). При цьому, у разі якщо буде доведено, що заниження податкового зобов'язання відбулось в наслідок умисних (винних) дій платника податків відповідальність буде становити 25 % та 50 % (в залежності від визначення контролюючим органом податкових зобов'язань вперше або повторно протягом 1095 днів);

2) у розмірі 5 % та 10 % від суми несвоєчасно сплаченого грошового зобов'язання, в залежності від строку затримки сплати (до 30 календарних днів або більше 30 календарних днів) узгодженого грошового зобов'язання. Водночас, у разі якщо буде доведено, що порушення строків сплати узгодженого грошового зобов'язання відбулось в наслідок умисних (винних) дій платника податків відповідальність буде становити 25 % та 50 %.

До цього часу відповідальність становила виключно 25 % та 50 % (у разі встановлення заниження податкового зобов'язання), 10 % та 20 % (у разі порушення строків сплати узгодженого грошового зобов'язання, в залежності від періоду затримки: до чи більше 30 днів).

Разом з цим, запровадження в Україні з 24.02.2022 (у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України) дії правового режиму воєнного стану [60; 61] зумовило необхідність швидкого врегулювання питань достатнього та системного наповнення державного та місцевих бюджетів для забезпечення обороноздатності країни за рахунок надходження податків і зборів від суб'єктів господарювання, які в умовах воєнного стану продовжували здійснювати діяльність, в тому числі з виробництва (постачання) життєво важливих товарів (послуг). Наведене вимагало введення послаблень (преференцій) для таких платників податків.

Протягом, березня-квітня 2022 року було прийнято низку законів [62; 63; 64; 65] про внесення змін до Податкового кодексу [11], спрямовані на підтримку бізнесу (забезпечення логістики) та економіки за рахунок послаблення податкового тиску, спрощення звітності, скасування відповідальності за несвоєчасне виконання податкових зобов'язань (звітність, сплата), зупинення перебігу визначених Податковим кодексом строків, запровадження спеціального режиму оподаткування з особливостями, в тому числі для платників податку на додану вартість, введення

пільгових ставок та/або звільнення від оподаткування податком на додану вартість окремих види товарів, порядок визначення (формування) податкових зобов'язань та податкового кредиту за певними операціями, зупинення роботи Єдиного реєстру податкових накладних (далі – ЄРПН) та Системи моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – СМ КОР) та інші.

Також, на початку дії воєнного стану урядом запроваджено звільнення від оподаткування податком на додану вартість певних товарів військового призначення [27].

Разом з цим, оскільки зупинення роботи ЄРПН та можливість формування показників податкової звітності з ПДВ лише на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів, складених (отриманих) платником податку за операціями з придбання товарів/послуг, призвело до певних незручностей в адмініструванні (справлянні) податку на додану вартість, як для платників податків, так і контролюючих органів, вже з травня 2022 року, з урахуванням внесених змін [66], було відновлено податкові обов'язки для платників, які мали можливість проваджувати фінансового-господарську діяльність та виконувати свій обов'язок під час воєнного стану, скасовано певні пільги, відновлено строки подання звітності та сплати податків, роботу ЄРПН та СМКОР, а також поновлено проведення деяких видів податкових перевірок.

В подальшому відповідними законами [67, 68, 69, 70, 71, 72] вносились зміни до Податкового кодексу [11], якими запроваджувалось звільнення від оподаткування податком на додану вартість до операцій з постачання товарів (послуг), необхідних для забезпечення обороноздатності.

При цьому, Законом України № 2876-IX від 12.01.2023 Про внесення змін до розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування [73] продовжено (збільшено) граничні терміни реєстрації податкових накладних, зокрема, складених з 1 до 15 числа місяця, – на 5 календарних днів, а складених з 16 до останнього числа місяця, – на 3 календарних дні. Крім того, зменшено штрафні санкції за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних до 2 %, 5 %, 10 %, 15 %, 25 % замість звичайних 10 %, 20 %, 30 %, 40 %,

50 %, залежно від періоду затримки (порушення строку).

Законом України № 3706-IX від 09.05.2024 Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей експорту окремих видів товарів у період дії воєнного стану [74] запроваджено особливості оподаткування податком на додану вартість операцій з вивезення за межі митної території України у митному режимі експорту товарів, до яких застосовано режим експортного забезпечення. Зазначений режим спрямований на забезпечення під час воєнного стану прозорості експортних операцій, які дозволені виключно для платників податку на додану вартість за мінімальними цінами, з обов'язковою реєстрацією податкової накладної, та передбачає спеціальні правила експорту агропродукції [28].

На даний час можна стверджувати що нормативно-правове забезпечення адміністрування податку на додану вартість протягом дії Податкового кодексу постійно змінюється, в тому числі з урахуванням тих законопроектів, які перебувають на розгляді у Верховній Раді України. За майже шістнадцять років існування до Податкового кодексу (станом на 01.05.2026) вносились зміни 238 разів (в тому числі з питань функціонування податку на додану вартість). При цьому за цей час було прийнято майже стільки ж підзаконних нормативно-правових актів (постанов, наказів), а також ДПС України (ДПА України, ДПС України, Міністерства доходів і зборів України, ДФС України) видано близько 2000 листів, що стосуються або стосувались питань правового регулювання адміністрування податку на додану вартість.

Дослідивши останні зміни, які відбулись в законодавстві щодо адміністрування податку на додану вартість, можна стверджувати, що їх прийняття направлене як на підвищення фіскальної ефективності його справляння, так і на зменшення податкового навантаження на платників під час надзвичайних подій (карантин та воєнний стан). У зв'язку з чим, держава за допомогою внесення змін до Податкового кодексу намагається запроваджувати додаткові (за можливості дієві) заходи (обмеження і преференції) для платників податків з метою як недопущення схем маніпулювання податковими зобов'язаннями та податковим кредитом, так і зменшення негативних наслідків надзвичайних ситуацій (карантин та воєнний стан) для підтримки національних суб'єктів господарювання. Разом з цим, запровадження таких

заходів не завжди відбувається з належним правовим підґрунтям та відповідно не дозволяє своєчасно та якісно реагувати та впливати на реальний стан речей.

Проведений аналіз дозволяє визначити чинники, які впливали на внесення до Податкового кодексу змін в частині адміністрування податку на додану вартість, які можна визначити як необхідність:

- приведення у відповідність з вимогами сучасності та запровадження електронного документообігу (подання звітності виключно в електронному вигляді; обов'язкова реєстрація податкових накладних без необхідності їх зберігання на паперових носіях). Зазначене відповідає досвіду більшості країн Європи;

- підвищення надходжень до бюджету податку на додану вартість (розширення бази та скасування пільг) (*в мирний час*);

- запровадження відповідальності за невиконання деяких обов'язків, оскільки відсутність відповідальності за невиконання певного обов'язку створює умови для ухилення від виконання останнього;

- запровадження сучасних технологічних засобів (враховуючи стрімкий розвиток інформаційних технологій) боротьби із податковим шахрайством та попередження можливих зловживань в сфері функціонування податку на додану вартість;

- своєчасне реагування на наслідки надзвичайних (критичних) ситуацій (*карантин та воєнний стан*) для підтримки суб'єктів господарювання, які намагаються продовжувати діяльність з виробництва життєво необхідних для суспільства товарів (продукції), в тому числі медичного та оборонного призначення, а також забезпечують надходження (сплату) податків та працевлаштування найманих працівників.

Водночас, слід звернути увагу, що особливістю існування нормативно-правового забезпечення адміністрування податку на додану вартість в Україні були і досі є правові колізії окремих положень законодавчих документів, що призводять до суперечок між контролюючими органами та платниками податків. Про вказане свідчить велика кількість справ:

- в процедурі адміністративного оскарження (надходження): 5 184 скарги на 8 075 податкових повідомлень-рішень (рішень) (2022 рік) [75], 98 246 скарг на 103 269 податкових повідомлень-рішень (2023 рік) [76] та 84 445 скарг на 91 894 податкових повідомлень-рішень (2024 рік) [77]; 49 857 скарг на 59 248 податкових повідомлень-рішень (2025 рік) [78];

- судового оскарження рішень контролюючих органів: за 2022 рік перебувало на розгляді 46,6 тис. справ на суму 263,9 млрд грн., з них розглянуто 8,4 тис. справ на суму 90,8 млрд грн. [75]; за 2023 рік перебувало на розгляді 49,6 тис. справ на суму 266,6 млрд грн., з них розглянуто 10,8 тис. справ на суму 59,7 млрд грн. [76]; за 2024 перебувало на розгляді 59,3 тис. справ на суму 436,1 млрд грн., з них розглянуто 11,9 тис. справ на суму 105,9 млрд грн. [77]; за 2025 рік перебувало на розгляді 71,8 тис. справ на суму 489,1 млрд грн., з них розглянуто 19,6 тис. справ на суму 178 млрд гривень [78].

В свою чергу, за звітними даними ДПС України, із загальної кількості судових справ, які перебували на розгляді, одну з ключових категорій (майже 50 %) становили справи за позовами платників податків до податкових органів про визнання недійсним (нечинними) податкових повідомлень-рішень про визначення грошових зобов'язань (нарахування штрафних санкцій). Інша частина, це справи, предметом розгляду яких могли бути як позовні вимоги самих контролюючих органів (стягнення податкового боргу та інші), так і позовні вимоги платників податків, які містили не майнові вимоги, зокрема про визнання неправомірними рішень та бездіяльності, зобов'язати вчинити певні дії.

Слід звернути увагу, що кількість скарг та справ в процедурі адміністративного та судового оскарження [75, 76, 77, 78] є загальною та наведена без конкретизації за предметом спору (за певним податком або збором), тому визначити кількість скарг та позовів з податку на додану вартість неможливо. Разом з цим, враховуючі дані статистики органів судової влади, кількість справ з податку на додану вартість, в тому числі щодо зупинення реєстрації податкових накладних в процедурі судового оскарження є значною.

Так, за даними офіційного сайту Судової влади України щодо розгляду справ в порядку адміністративного судочинства [79, 80, 81, 82], зокрема, з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, та відповідно судового оскарження рішень контролюючих органів, в судах першої інстанції:

- 1) за 2022 рік перебувало на розгляді 47 672 справи, з них:

- з податку на додану вартість – 4 105 справ,

- з питань зупинення реєстрації податкових накладних – 6 722 справи;

- 2) за 2023 рік перебувало на розгляді 50 905 справ, з них:

– з податку на додану вартість – 4 166 справ,
– з питань зупинення реєстрації податкових накладних – 8 278 справ;

3) за 2024 рік перебувало на розгляді 63 203 справи, з них:

– з податку на додану вартість – 5 130 справ,
– з питань зупинення реєстрації податкових накладних – 11 436 справ;

4) за 2025 рік перебувало на розгляді 83 519 справ, з них:

– з податку на додану вартість – 5 367 справ,
– з питань зупинення реєстрації податкових накладних – 17 226 справ.

Тобто, як бачимо близько 20–25 % судових спорів пов'язано з адмініструванням податку на додану вартість. В свою чергу, законодавець повинен знайти певний компроміс між частотою змін закону і визначеністю податкових норм для платників податків. Інакше це шкодить національній економіці та підриває основи внутрішньої моралі права [83, с. 187–208], порушуючи його умову сталість закону в часі.

Також, слід звернути увагу, що змістовне порівняння національного законодавства із законодавством Європейського Союзу стосовно справляння податку на додану вартість, а також можливість його наближення до законодавства Європейського Союзу наведено у роботі Ю.А. Федчишина [84].

Висновки. Враховуючи викладене можна стверджувати, що підвищення ролі фіскальної ефективності податку на додану вартість та відповідно оптимізація доходів державного бюджету (винайдення балансу між надходженнями коштів до бюджету та стимулу для розвитку національного товаровиробника), як під час сталого розвитку економічних відносин, так і у період дії надзвичайних (критичних, кризових) ситуацій (карантин та воєнний стан), за рахунок реформування нормативно-правового забезпечення може бути дієвим за умови належного правового підґрунтя (фундаментальної бази), а також відповідної правосвідомості платників податків. Крім того, тільки чітка і зрозуміла податкова політика та повна гармонізація правовідносин всередині системи контролюючих органів (вирішення спірних питань та забезпечення самоконтролю за власною діяльністю), побудова чітко регламентованих відносин між суб'єктами владних повноважень та платниками податків (формуванню довіри платників податків до контролюючих органів та гарантії виконання (дотримання) законодавства усіма учасниками податкових відносин) дозволять досягти найбільш повного і своєчасного надходження до бюджету податкових платежів, у тому числі податку на додану вартість.

Список літератури:

1. Проскуда К. П. Особливості адміністрування податків в Україні. Економічний часопис. 2012. № 3-4. С. 53-55.
2. Оніщенко Н. М. Правове регулювання та правовий вплив: поняття, взаємозумовленість та відмінність. Держава і право : зб. наук. праць. Вип. 25. К. : Інститут держави і права ім. Корецького НАН України, 2004. С. 3-5.
3. Проценко Т. О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : дис.... докт. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2007. 390 с.
4. Оніщенко Н. Правова система (правове регулювання). Міжнародна поліцейська енциклопедія. Київ, 2003. Т.1. С. 713.
5. Оніщенко Н. М. Загальна характеристика правової системи. Правова держава. 2000. № 11. С. 78-89.
6. Скакун О. Ф., Подберезский Н.К. Теория права и государства. Х., 1997. С. 54.
7. Публічний звіт ДПС за 2022 рік. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/292923.pdf> (дата звернення 27.02.2026).
8. Публічний звіт ДПС за 2023 рік. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/668/791153/ PUBL_SCHNIY_2023.pdf (дата звернення 27.02.2026).
9. Публічний звіт ДПС за 2024 рік. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/757/888084/ PUBL_SCHNIY_ZV_T_2024.pdf (дата звернення 27.02.2026).
10. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2025 рік. URL: [https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html#:~:text=\(дата звернення 05.05.2026\)](https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html#:~:text=(дата звернення 05.05.2026)).
11. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 24.11.2025).
12. Про затвердження переліків відходів та брухту чорних і кольорових металів, операції з постачання яких, зокрема операції з імпорту, тимчасово, до 01.01.2027, звільняються від обкладення

податком на додану вартість : постанова Кабінету Міністрів України від 12.01.2011 р. № 15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/15-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення 29.03.2026).

13. Про затвердження Порядку надання послуг з харчування дітей у закладах дошкільної освіти, учнів у закладах загальної середньої та професійної (професійно-технічної) освіти, операції з надання яких звільняються від обкладення податком на додану вартість : постанова Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 р. № 116. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення 29.03.2026).

14. Про затвердження Порядку надання послуг з харчування громадян у закладах охорони здоров'я, операції з надання яких звільняються від оподаткування податком на додану вартість : постанова Кабінету Міністрів України від 05.09.2012 р. № 818. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/818-2012-%D0%BF#Text> (дата звернення 29.03.2026).

15. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість : постанова Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 р. № 569. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#Text> (дата звернення 29.03.2026).

16. Про затвердження переліку банків, отримання фінансової гарантії яких надає право на автоматичне бюджетне відшкодування податку на додану вартість платникам такого податку : постанова Кабінету Міністрів України від 29.07.2015 р. № 538. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/538-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення 29.03.2026).

17. Про затвердження Порядку ввезення, постачання і цільового використання лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, що звільняються від оподаткування податком на додану вартість : постанова Кабінету Міністрів України від 02.12.2015 р. № 1153. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1153-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення 29.03.2026).

18. Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість : Постанова Кабінету Міністрів України від 25.01.2017 р. № 26. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/26-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення 13.04.2026).

19. Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки сільгосптоваровиробників : постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 р. № 77. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/77-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення 29.03.2026).

20. Про затвердження Порядку розподілу бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції у 2017 році : постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 р. № 83. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/83-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення 29.03.2026).

21. Про затвердження Порядку ведення та форми Реєстру отримувачів бюджетної дотації, а також порядку надання відповідної інформації Державною податковою службою та Державною казначейською службою : постанова Кабінету Міністрів України від 21.02.2017 р. № 179. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення 29.03.2026).

22. Деякі питання виплати бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції : постанова Кабінету Міністрів України від 22.03.2017 р. № 178. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/178-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення 29.03.2026).

23. Деякі питання бюджетного відшкодування податку на додану вартість: постанова Кабінету Міністрів України від 29.03.2017 № 189. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/189-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення 29.03.2026).

24. Про затвердження Порядку та обсягів ввезення на митну територію України товарів суб'єктами літакобудування із звільненням від сплати ввізного мита та податку на додану вартість: постанова Кабінету Міністрів України від 09.08.2017 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/635-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення 29.03.2026).

25. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/ розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : постанова Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення 29.03.2026).

26. Про затвердження переліку товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, операції з ввезення яких на митну територію України та/або операції з постачання яких на митній території України звільняються від оподаткування податком на додану вартість та які звільняються від сплати ввізного мита : постанова Кабінету Міні-

стрів України від 20.03.2020 р. № 224. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/224-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення 29.03.2026).

27. Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 р. № 178. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/178-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення 29.03.2026).

28. Про запровадження режиму експортного забезпечення : постанова Кабінету Міністрів України від 29.10.2024 р. № 1261. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1261-2024-%D0%BF#Text> (дата звернення 23.04.2026).

29. Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для державної підтримки розвитку тваринництва та переробки сільськогосподарської продукції : постанова Кабінету Міністрів України від 06.08.2025 р. №950. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/950-2025-%D0%BF#n141> (дата звернення 29.03.2026).

30. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість. : Наказ Міністерства фінансів України від 14.11.2014 р. № 1130. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14#Text> (дата звернення 13.04.2026).

31. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text> (дата звернення 13.04.2026).

32. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text> (дата звернення 13.04.2026).

33. Про затвердження Порядку взаємодії податкових, митних органів та органів, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, у процесі судового розгляду та виконання рішень суду про бюджетне відшкодування податку на додану вартість та/або пені, нарахованої на заборгованість державного бюджету з відшкодування такого податку, або стягнення митних платежів : Наказ Міністерства фінансів України від 09.03.2016 р. № 343. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0496-16#Text> (дата звернення 13.04.2026).

34. Про затвердження форм документів, що використовуються у процесі відшкодування сум податку на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів України від 13.07.2016 р. №606. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1069-16#Text> (дата звернення 13.04.2026).

35. Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії Міністерства фінансів України з Державною податковою службою України та Державною казначейською службою України в процесі формування Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 03.03.2017 р. № 326. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0376-17#Text> (дата звернення 13.04.2026).

36. Про затвердження узагальнюючих податкових консультацій з деяких питань оподаткування податком на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів України від 03.08.2018 р. № 673. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0673201-18#Text> (дата звернення 13.04.2026).

37. Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію/ відмову в реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Наказ Міністерства фінансів України від 12.12.2019 р. № 520. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text> (дата звернення 13.04.2026).

38. Про затвердження узагальнюючої податкової консультації з деяких питань оподаткування податком на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2020 р. № 842. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0842201-20#Text> (дата звернення 13.04.2026).

39. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань застосування режиму звільнення від оподаткування податком на додану вартість, встановленого пунктом 197.15 статті 197 Податкового кодексу України : Наказ Міністерства фінансів України від 09.08.2024 р. № 397. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0397201-24#Text> (дата звернення 13.04.2026).

40. Про затвердження Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань складання зведеної податкової накладної : Наказ Державної податкової служби України від 16.02.2012 р. № 127. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1177837-12#Text> (дата звернення 14.04.2026).

41. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань відображення у податковій звітності з ПДВ змін сум податкового зобов'язання та податкового кредиту: Наказ Державної податкової служби України від 16.02.2012 р. № 128. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/53633.html> (дата звернення 14.04.2026).

42. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації з питань забезпечення єдиного підходу до застосування штрафних санкцій за порушення норм Податкового кодексу України: Наказ Державної податкової служби України від 22.11.2012 р. № 1046. URL: <https://www.tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/uzagalnyuyuchi-podatkovi-konsultatsii/print-61907.html> (дата звернення 14.04.2026).
43. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань складання зведеної податкової накладної: Наказ Державної податкової служби України від 21.12.2012 р. № 1177. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1177837-12#Text> (дата звернення 14.04.2026).
44. Про затвердження довідника кодів податкової інформації : Наказ Державної податкової служби України від 11.01.2023 р. № 17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0017912-23#Text> (дата звернення 14.04.2026).
45. Про затвердження Порядку проведення безспірного списання коштів державного бюджету, спрямованого на виконання судових рішень про бюджетне відшкодування податку на додану вартість та/або пені : Наказ Державної казначейської служби України від 03.11.2015 р. № 307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0307840-15#Text> (дата звернення 14.04.2026).
46. Про податок на додану вартість : Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-вр> (дата звернення 08.04.2026).
47. Логвин А. В. Аналіз сучасного стану нормативно-правового регулювання адміністрування податків в Україні. Правова позиція. 2017. № 1(18). С. 163–173.
48. Логвин А. В. Правовий механізм адміністрування податку на додану вартість в Україні : дис. ... докт. філософії : 081. Дніпро, 2020. 262 с.
49. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість з операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції : Закон України від 17.12.2020 р. № 1115-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1115-20#Text> (дата звернення 18.04.2026).
50. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні: Закон України від 27.03.2014 р. № 1166-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1166-18#Text> (дата звернення 15.04.2026).
51. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень : Закон України від 30.11.2021 р. № 1914-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text> (дата звернення 18.04.2026).
52. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стабілізації розрахунків на Оптовому ринку електричної енергії України : Закон України від 09.11.2017 р. № 2198-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2198-19#Text> (дата звернення 18.04.2026).
53. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 р. № 466-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення 15.04.2026).
54. Постанова Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 14.06.2018 р. по справі № 808/2545/17. URL: estr.court.gov.ua/Review/74717813 (дата звернення 18.04.2026).
55. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році : Закон України від 07.12.2017 р. № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19#Text> (дата звернення 18.04.2026).
56. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19): Закон України від 17.03.2020 р. № 533-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20#Text> (дата звернення 18.04.2026).
57. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19) : Закон України від 13.05.2020 р. № 591-ІХ URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/591-20#Text> (дата звернення 18.04.2026).
58. Про запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2 : постанова Кабінету Міністрів України від 11.03.2020 р. № 211. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/211-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення 18.04.2026).
59. Про відміну на всій території України карантину, встановленого з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2 : постанова Кабінету Міністрів України від 27.06.2023 р. № 651. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/211-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення 18.04.2026).

60. Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента від 24.02.2022 р. № 64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text> (дата звернення 08.04.2022).

61. Про затвердження Указу Президента України Про введення воєнного стану в Україні : Закон України від 24.02.2022 р. № 2102-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text> (дата звернення 19.04.2026).

62. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 03.03.2022 р. № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text> (дата звернення 19.04.2026).

63. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення 19.04.2026).

64. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану : Закон України від 24.03.2022 р. № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text> (дата звернення 19.04.2026).

65. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 01.04.2022 р. № 2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text> (дата звернення 19.04.2026).

66. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text> (дата звернення 19.04.2026).

67. Про внесення змін до підрозділу 2 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання/ввезення товарів для потреб безпеки і оборони у період воєнного стану : Закон України від 10.04.2023 р. № 3019-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3019-20#Text> (дата звернення 24.04.2026).

68. Про внесення змін до пункту 32 підрозділу 2 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу України щодо особливостей ввезення на митну територію України товарів для потреб безпеки і оборони : Закон України від 28.07.2023 р. № 3287-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3287-20#Text> (дата звернення 24.04.2026).

69. Про внесення змін до пункту 32 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо особливостей ввезення на митну територію України товарів для потреб безпеки і оборони : Закон України від 20.12.2023 р. № 3522-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3522-20#Text> (дата звернення 24.04.2026).

70. Про внесення змін до підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення товарів для потреб виробництва та/або ремонту машин механізованого розмінування : Закон України від 16.07.2024 р. № 3853-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3853-20#Text> (дата звернення 24.04.2026).

71. Про внесення змін до підрозділу 2 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення на митну територію України товарів для потреб безпеки і оборони: Закон України від 04.06.2025 р. № 4474-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4474-20#Text> (дата звернення 24.04.2026).

72. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо розширення доступу пацієнтів до лікарських засобів, що підлягають закупівлі особою, уповноваженою на здійснення закупівель у сфері охорони здоров'я, шляхом укладення договорів керованого доступу : Закон України від 18.06.2025 р. № 4505-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4505-20#Text> (дата звернення 24.04.2026).

73. Про внесення змін до розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування : Закон України від 12.01.2023 р. № 2876-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2876-20#Text> (дата звернення 23.04.2026).

74. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей експорту окремих видів товарів у період дії воєнного стану : Закон України від 09.05.2024 р. № 3706-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3706-20#Text> (дата звернення 23.04.2026).

75. Інформація щодо оскаржень рішень станом на 01.01.2023. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/644327.html> (дата звернення 02.05.2026).

76. Інформація щодо оскаржень рішень станом на 01.01.2024. URL: <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/743304.html> (дата звернення 03.05.2026).

77. Інформація щодо оскаржень рішень станом на 01.01.2025. URL: <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/863302.html> (дата звернення 02.05.2026).

78. Інформація щодо оскаржень рішень станом на 01.01.2026. URL: <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/976734.html> (дата звернення 02.05.2026).

79. Звіт судів першої інстанції про розгляд справ у порядку адміністративного судочинства за 2022 рік (форма № 1-А). URL: https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/zvit_dsau_2022 (дата звернення 03.05.2026).

80. Звіт судів першої інстанції про розгляд справ у порядку адміністративного судочинства за 2023 рік (форма № 1-А). URL: https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/zvit_dsau_2023 (дата звернення 03.05.2026).

81. Звіт судів першої інстанції про розгляд справ у порядку адміністративного судочинства за 2024 рік (форма № 1-А). URL: https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/zvit_dsau_2024 (дата звернення 03.05.2026).

82. Звіт судів першої інстанції про розгляд справ у порядку адміністративного судочинства за 2025 рік (форма № 1-А). URL: https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/zvit_dsau_2025 (дата звернення 03.05.2026).

83. Фуллер Лон Л. Мораль права / пер. з англ. Н. Комарова. Наукове видання К.: Сфера, 1999. – 232 с.

84. Федчишин Ю. А. Наближення законодавства про податок на додану вартість України до законодавства Європейського Союзу в контексті Угоди про Асоціацію: дис. ... ступеня докт. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2016. 194 с.

Lohvyn A. V. ANALYSIS OF THE CURRENT STATE OF REGULATORY AND LEGAL REGULATION OF TAX ADMINISTRATION IN UKRAINE

The author of the article examines the legal regulation of the administration of value-added tax since the entry into force of the Tax Code of Ukraine, the main changes made to the mechanism of its collection, including taking into account the introduction of legal emergency regimes in Ukraine, which are associated first with the introduction of quarantine in the period from 03/12/2020 to 06/30/2023 (prevention of the spread of acute respiratory disease COVID-19), and then martial law from 02/24/2022 to the present (military aggression of the Russian Federation against Ukraine). The legal issues of the tax sphere consist mainly in determining and effectively ensuring the limits of freedom and necessity in the behavior of subjects of tax legal relations through relevant legal (legislative) norms. Such legal (legislative) norms should ensure a balance of public and private interests, as well as make their ambiguous, multiple interpretation impossible. At the same time, national legislation should introduce internal procedures for the administration (collection) of taxes, which enhance the transparency and clarity of the actions of all subjects of tax legal relations and, accordingly, minimize the risk of errors and/or abuse. In addition, they should take into account the needs and challenges of the present, in particular, strengthen or weaken the tax (fiscal) impact (burden) depending on the economic situation in the country. That is, the presence of a balance between the receipt of funds to the budget and an incentive for the development of the national producer. The work was carried out on the basis of general scientific and special methods of scientific knowledge. The article analyzes the legal regulation of the administration of value-added tax since the entry into force of the Tax Code of Ukraine, in particular, the main changes made to the mechanism of its collection, including during the period of emergency (critical, crisis) situations (quarantine and martial law), reveals the current state of regulatory and legal support for the administration of value-added tax, and draws relevant conclusions.

Keywords: Tax Code of Ukraine, value added tax (VAT), VAT electronic administration system, risk assessment criteria monitoring system, liability for tax offenses, state of emergency (quarantine and martial law), tax benefits.

Дата першого надходження статті до видання: 24.04.2026

Дата прийняття статті до друку після рецензування: 11.05.2026

Дата публікації (оприлюднення) статті: 30.05.2026