

УДК 342.6

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.89.2.64>

ПРАВОВІ ОСНОВИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

Кацалап А.А.,
*аспірант кафедри конституційного,
адміністративного та трудового права
Національного університету «Запорізька політехніка»
ORCID: 0009-0003-4863-263X
e-mail: akatsalap@gmail.com*

Кацалап А.А. Правові основи адміністрування податку на додану вартість в Україні.

У статті досліджено правові основи адміністрування податку на додану вартість в Україні як одного з ключових джерел формування дохідної частини державного бюджету. Розкрито поняття «адміністрування» у широкому й вузькому значенні, його етимологічне походження, а також специфіку застосування цього терміна в податково-правовому полі. Розглянуто теоретичні підходи до визначення змісту податкового адміністрування у працях українських та зарубіжних науковців. Особливу увагу приділено історії становлення системи адміністрування ПДВ в Україні, починаючи з 1991 року, коли відбулося запровадження першого закону про ПДВ, до сучасного етапу, що характеризується цифровізацією та впровадженням ризикоорієнтованих підходів у податковому контролі. Визначено ключові етапи реформування: впровадження електронної звітності, створення СЕА ПДВ, запуск системи моніторингу СМКОР, перехід до SAF-T UA. Розкрито особливості сучасної структури адміністрування ПДВ, виокремлено її складові елементи, функції та компетенції контролюючих органів, зокрема Державної податкової служби, Міністерства фінансів, Державної казначейської та митної служб. Окреслено основні проблеми в адмініструванні ПДВ, серед яких: надмірне блокування податкових накладних, корупційні ризики, людський фактор у прийнятті рішень, затримки з відшкодуванням ПДВ. Проаналізовано статистичні дані Ради бізнес-омбудсмена України щодо проблемних моментів, котрі виникають внаслідок недостатньої ефективності системи адміністрування ПДВ в Україні.

Зроблено акцент на тому, що ефективність адміністрування ПДВ безпосередньо впливає на фінансову стабільність держави, а також на рівень довіри між державою та платниками податків. На основі аналізу запропоновано шляхи вдосконалення функціонування системи адміністрування ПДВ, серед яких – удосконалення критеріїв ризиковості в СМКОР, підвищення прозорості адміністративних процедур, посилення електронної взаємодії, мінімізація людського впливу при прийнятті рішень. У результаті дослідження сформульовано висновки, спрямовані на покращення якості адміністрування податку на додану вартість в Україні та підвищення ефективності податкової політики загалом.

Ключові слова: податок на додану вартість, адміністрування, податкові накладні, податковий кредит, система СМКОР, електронна звітність, ДПС України.

Katsalap A.A. Legal foundations of value added tax administration in Ukraine.

The article explores the legal foundations of value added tax (VAT) administration in Ukraine as one of the key components in shaping the country's fiscal policy. It defines the term "administration" in both broad and narrow senses, examines its etymological origin, and analyzes its application in the context of tax law. Theoretical approaches to the concept of tax administration developed by Ukrainian and foreign scholars are discussed. Particular attention is given to the historical development of the VAT administration system in Ukraine, starting in 1991 with the adoption of the first VAT law, up to the present stage, marked by digitalization and the implementation of risk-based tax control mechanisms. Key reform milestones are identified, including the introduction of electronic reporting, the creation of the Electronic VAT Administration System (SEA VAT), the launch of the monitoring system (SMKOR),

and the transition to SAF-T UA. The structure of the current VAT administration system is outlined, highlighting its components, functions, and the responsibilities of supervisory authorities such as the State Tax Service, the Ministry of Finance, the State Treasury Service, and the Customs Service. The article outlines the key issues in VAT administration, including excessive blocking of tax invoices, corruption risks, the human factor in decision-making, and delays in VAT refunds. It also analyzes statistical data provided by the Business Ombudsman Council of Ukraine regarding systemic weaknesses that arise due to the insufficient efficiency of the VAT administration system.

The article identifies major issues in VAT administration, such as excessive blocking of tax invoices, corruption risks, the human factor in decision-making, and delays in VAT refunds. It emphasizes that the efficiency of VAT administration has a direct impact on the fiscal stability of the state and on the level of trust between the government and taxpayers. Based on the analysis, the article offers recommendations for improving the functionality of the VAT administration system, including refining risk criteria in SMKOR, enhancing the transparency of administrative procedures, strengthening electronic interaction, and minimizing the human element in decision-making. The research concludes with practical suggestions for improving the quality of VAT administration and the overall effectiveness of tax policy in Ukraine.

Key words: value added tax, administration, tax invoices, tax credit, SMKOR system, electronic reporting, State Tax Service of Ukraine.

Постановка проблеми. Податок на додану вартість (ПДВ) є одним із найважливіших джерел доходів державного бюджету у Україні, яке становить близько третини надходжень [1]. Тому ефективність його адміністрування та прозорість процесів його справляння має важливе значення у забезпеченні податкової справедливості та підвищенні рівня довіри до фіскальних органів [2, с. 69].

Попри численні реформи у системі адміністрування ПДВ, усе ще поширеними залишаються схеми з зловживання податковим кредитом, створення фіктивних суб'єктів підприємництва та проведення безтоварних операцій. Особливої уваги заслуговує системна проблема людського фактору у прийнятті рішень при блокуванні податкових накладних та відшкодуванні ПДВ, що створює підґрунтя для корупції та судових спорів.

Головною метою даного дослідження є оцінка ефективності існуючої системи адміністрування ПДВ в Україні, огляд її становлення та реформування, виявлення проблемних зон у її реалізації для подальшого оптимізації правового регулювання, підвищення якості податкового адміністрування та зменшення рівня спекулятивних операцій. Також мета полягає у запропонуванні шляхів підвищення прозорості та автоматизації взаємодії бізнесу і держави у справлянні цього податку.

Стан опрацювання проблематики. Проблематика адміністрування податку на додану вартість активно досліджується в українській науковій та експертній спільноті. У наукових працях приділяється увага як теоретичному визначенню поняття «адміністрування» (Бондаренко Т.Б., Дугар Т.Є., Ясько І.В.), так і практичним аспектам функціонування електронних систем, зокрема SMKOR і СЕА ПДВ. У дисертаційних дослідженнях останніх років охоплюються питання контролю за формуванням податкового кредиту, боротьби з фіктивними операціями, ризикоорієнтованого підходу до перевірок.

Окремі аспекти адміністрування ПДВ досліджуються у звітах Ради бізнес-омбудсмена, які надають аналітичну оцінку функціонування SMKOR та виявляють типові проблеми, з якими стикаються добросовісні платники податків. Зокрема, йдеться про непрозорість критеріїв ризику, затягування процедури розблокування податкових накладних та відсутність ефективного апеляційного механізму [3, с. 11–13].

Разом із тим, попри наявність великої кількості праць, комплексне дослідження правових основ адміністрування ПДВ, з урахуванням історичних, інституційних і процедурних аспектів, залишається актуальним і потребує подальшого наукового осмислення.

Виклад основного матеріалу. Термін «адміністрування» походить від латинського *administratio*, що означає управління, керівництво, організацію. У контексті державного управління адміністративна функція передбачає реалізацію політики та нормативно-правових рішень через організаційні, контрольні та виконавчі механізми.

Податкове законодавство України дає загальне визначення терміну адміністрування – відповідно до п. 14.1.1-1. Податкового кодексу України, адміністрування податків, зборів, митних пла-

тежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (далі - податків, зборів, платежів) - це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [4].

Що стосується безпосередньо адміністрування ПДВ, то науковці вже сформуливали свої визначення цього терміну. Так, Дугар Т.Є. згадує адміністрування ПДВ в контексті податкового обліку ПДВ, зокрема обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту [5, с. 689]. Греца С.М. пропонує визначати адміністрування ПДВ як «врегульовану законом діяльність суб'єктів податкових правовідносин, пов'язану зі здійсненням комплексу управлінських, організаційних, виконавських і контрольних заходів щодо реєстрації платників податку на додану вартість, ведення податкового обліку з метою визначення податкових зобов'язань та податкового кредиту, визначення об'єкта й бази оподаткування податку, обчислення податку, подання податкових декларацій, сплати податку до бюджету, здійснення бюджетного відшкодування, проведення податкового контролю, а також застосування передбачених законом пільг зі сплати податку на додану вартість та здійснення інших передбачених законом заходів, спрямованих на забезпечення виконання податкового обов'язку». [6, с. 75].

Автор схильний розглядати адміністрування ПДВ в Україні як сукупність дій та заходів контролюючих органів та їх посадових осіб, направлених на ідентифікацію, реєстрацію, облік платників податку та об'єктів оподаткування, метою якої є забезпечення контролю за своєчасністю нарахування, сплати та відшкодування податку на додану вартість.

Становлення системи адміністрування податку на додану вартість в Україні розпочалося з 1991 року, коли з набуттям незалежності постало завдання побудови національної податкової системи. Податок на додану вартість було запроваджено Законом України «Про податок на додану вартість» від 20 грудня 1991 року, який визначив основи справляння ПДВ за зразком країн Європейського Союзу.

Перші роки адміністрування ПДВ (1991–1997) характеризувались відсутністю єдиної бази обліку, складністю обміну інформацією між податковими органами та обмеженими можливостями перевірок. У 1997 році ухвалено нову редакцію закону, яка розширила повноваження контролюючих органів та запровадила норми щодо податкового кредиту та дебету.

З 2001 року почався перехід до більш сучасної моделі адміністрування з використанням електронної звітності. Значним кроком стала поява автоматизованих систем збору та обробки інформації, хоча на той момент рівень інтеграції між базами залишався низьким.

У 2010 році був ухвалений Податковий кодекс України, що систематизував нормативну базу у сфері податкового регулювання, зокрема адміністрування ПДВ (розділ V). Це стало важливим етапом у стандартизації процедур, реєстрації платників, подання звітності та контролю.

Найбільш відчутні реформи відбулись після 2014 року:

- запроваджено Єдиний реєстр податкових накладних (2015);
- створено систему електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ);
- запроваджено СМКОР — систему моніторингу оцінки ризиків реєстрації податкових накладних (2017);
- активізовано перевірочні функції ДПС, зростання аналітичного навантаження та цифрових інструментів.

Період 2020–2024 років позначений поглибленням цифровізації, зокрема впровадженням пілотного проєкту SAF-T UA, посиленням інтеграції з митними та фінансовими базами, а також спробами оптимізації процедур блокування податкових накладних.

Разом з тим, наразі зберігаються виклики, пов'язані з перевантаженням системи СМКОР, нестачею прозорості та зловживанням під час відшкодування ПДВ.

Правову основу адміністрування ПДВ в Україні становить Податковий кодекс України, зокрема розділ V, який регламентує механізми реєстрації, нарахування, сплати, звітності та контролю податку. Додаткове нормативне забезпечення надають численні підзаконні акти, накази ДПС України та роз'яснення Міністерства фінансів України.

Процес адміністрування ПДВ охоплює такі ключові етапи:

1. Реєстрація платника ПДВ. Відповідно до статті 181 ПКУ [1], особа підлягає обов'язковій реєстрації платником ПДВ, якщо загальна сума від реалізації товарів чи послуг перевищує 1 млн гривень за останні 12 місяців. Реєстрація здійснюється через електронний кабінет платника податків.

2. Формування та реєстрація податкових накладних (ПН). Згідно зі статтею 201 ПКУ, платник ПДВ зобов'язаний оформлювати ПН при постачанні товарів або послуг. Ці документи підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних.

3. Подання декларацій та обчислення зобов'язань. Щомісячно платник подає декларацію з ПДВ (ст. 202 ПКУ). У ній зазначається різниця між податковим зобов'язанням та податковим кредитом.

4. Відшкодування ПДВ. У разі перевищення податкового кредиту над зобов'язаннями платник має право на бюджетне відшкодування. Виплати здійснює Державна казначейська служба за погодженням із ДПС України.

5. Контроль і перевірки. Державна податкова служба здійснює планові та позапланові перевірки. Запроваджена система ризик-орієнтованого моніторингу дозволяє автоматично ідентифікувати підозрілі ПН, що може призвести до їхнього блокування.

6. Електронна взаємодія. Вся звітність, включаючи реєстрацію ПН та подання декларацій, здійснюється в електронному форматі через особистий кабінет. Також впроваджується система SAF-T UA – міжнародний стандарт електронного аудиту, що дозволяє ДПС ефективніше аналізувати господарські операції. Наразі перші платники податків у тестовому режимі вже подали до ДПС України аудиторські файли [7].

Адміністрування ПДВ покликане зменшити рівень зловживань через фіктивні операції, підвищити рівень прозорості обігу товарів і послуг, мінімізувати людський фактор у прийнятті рішень, забезпечити автоматичну аналітику ризиків через електронні системи, скоротити час і витрати на адміністрування як для бізнесу, так і для держави.

Разом з тим, попри впровадження електронного адміністрування, система ПДВ в Україні продовжує зазнавати серйозної критики з боку бізнес-спільноти та експертів. Основними проблемами залишаються:

блокування податкових накладних: автоматизована система моніторингу ризиків (СМКОР) не завжди ефективно відокремлює реальні операції від фіктивних [3, с. 15].

навантаження на малий бізнес: складність процедур, технічні обмеження [3, с. 19].

Так, за даними Ради бізнес-омбудсмена за 2024 рік, найбільш поширеною категорією податкових скарг були питання щодо СМКОР – 413 скарг (35%). До цієї категорії входять проблеми блокування реєстрації накладних, невиконання судових рішень щодо реєстрації накладних та включення в переліки ризикових платників [3, с. 15].

Як бачимо з огляду на проблематику – підвищити якість адміністрування ПДВ можна шляхом удосконалення алгоритмів СМКОР, оскільки сучасні ризикоорієнтовані системи часто орієнтуються на формальні критерії, що призводить до блокування безпроблемних ПН.

Корисною буде і модернізація електронних сервісів ДПС. Технічна нестабільність та недружній інтерфейс системи «Електронний кабінет» значно ускладнюють подання звітності, особливо для малих підприємств.

Підвищить ефективність адміністрування ПДВ і введення освітніх програм для платників ПДВ. Значна кількість блокувань стосується помилок початківців – відсутність аналітичної підтримки та запутаність законодавства посилює випадкові помилки.

Впровадження цих пропозицій має значно підвищити прозорість, знизити корупційні ризики, зменшити кількість блокувань легальних операцій, прискорити відшкодування та підвищити рівень довіри до ПДВ-системи в Україні.

Висновки. Система адміністрування податку на додану вартість в Україні за останнє десятиліття зазнала суттєвих трансформацій, зокрема у напрямку цифровізації, автоматизації та ризикоорієнтованого контролю. Водночас дослідження показало, що чинна модель все ще містить низку вразливостей – недосконалість алгоритмів, ризики людського фактору впливу, та перевантаження процедур.

З метою покращення ефективності системи пропонується низка конкретних кроків: вдосконалення системи СМКОР, підвищення прозорості рішень ДПС, спрощення процедур для добросо-

вісних платників та поглиблення цифровізації адміністрування. Успішна реалізація цих заходів сприятиме підвищенню рівня довіри до фіскальних органів, зменшенню податкових зловживань та стабілізації доходної частини державного бюджету України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Прес-реліз Міністерства фінансів України від 5 вересня 2024 року. Міністерство Фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/news/minfin_zh_8_misiatsiv_2024_roku_do_zagalnogo_fondu_derzhbiudzhetu_zalucheno_14_trln_grn_z_iakikh_kozhna_tretia_grivnia_vid_pdv-4774 (дата звернення 10.06.2025).
2. Бондаренко Т.Б. Юридичний зміст податку на додану вартість та його адміністрування. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського*, 2019 № 40. С. 68–71.
3. Річний звіт 2024 / Рада бізнес-омбудсмена. URL: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2025/06/boc-10-years-ua.pdf> (дата звернення 10.06.2025).
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 10.06.2025).
5. Дугар Т.Є. Проблема адміністрування ПДВ на сучасному етапі. *Економіка і суспільство*. 2016. № 2. С. 689–693.
6. Греца С.М. Теоретичні аспекти визначення поняття адміністрування податку на додану вартість. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2024. № 8. С. 74–76.
7. Запровадження Е-аудиту. Прес реліз Державної податкової служби України від 06 червня 2025 року. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/povini/904232.html> (дата звернення 10.06.2025).