

УДК 342 : 336.22

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.92.3.13>

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

Греца С.М.,

*докторка юридичних наук, професорка,
професорка кафедри конституційного права
та порівняльного правознавства
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
ORCID: 0000-0002-9174-7454*

Греца С.М. Проблемні питання адміністрування податку на додану вартість в Україні.

Вказується, податок на додану вартість є одним із ключових джерел наповнення доходної частини державного бюджету України. Водночас адміністрування ПДВ в Україні характеризується значною складністю та наявністю численних проблем, що зумовлені як недосконалістю нормативно-правового регулювання справляння цього податку, так і протиправними діями учасників податкових правовідносин.

Стаття присвячена комплексному дослідженню проблем адміністрування податку на додану вартість (ПДВ) в Україні як одного з ключових елементів доходної частини державного бюджету та найбільш складного за механізмом справляння податку в українській податковій системі.

У дослідженні встановлено, що нестабільність податкового законодавства, часті та несистемні зміни до Податкового кодексу України, фрагментарність норм та значна кількість підзаконних актів створюють ситуацію нормативної розбалансованості, за якої платники не мають можливості забезпечити прогнозованість та належне планування власної діяльності. Окрему увагу приділено проблемі складності конструкцій норм, суперечливості змісту правових приписів та їх випадкового дублювання на рівні підзаконних документів, що суперечить принципам доступності та юридичної визначеності.

Значну увагу приділено проблематиці правозастосування. Показано, що масовість необґрунтованого зупинення реєстрації податкових накладних, недосконалість критеріїв ризиковості операцій та неспроможність податкових органів забезпечити ефективний і своєчасний розгляд документів платників стали ключовими негативними чинниками, які ускладнюють господарську діяльність добросовісних підприємств.

У підсумку зазначено, що для подолання системної кризи необхідним є забезпечення стабільності нормативної бази, гармонізація податкового та бухгалтерського обліку, законодавче закріплення ключових доктрин податкового права, перегляд ризикоорієнтованих механізмів, а також докорінна зміна підходів податкових органів до тлумачення норм та реалізації податкової політики через пріоритет правомірних інтересів платників податків.

Ключові слова: податок на додану вартість; адміністрування ПДВ; податкове законодавство; податковий контроль; правозастосування; податкові накладні; критерії ризиковості; бюджетне відшкодування; податковий кредит; принцип персональної відповідальності; податкова політика; податкові спори.

Hretsa S.M. Problematic issues of value-added tax administration in Ukraine.

It is indicated that the value added tax is one of the key sources of filling the revenue part of the state budget of Ukraine. At the same time, the administration of VAT in Ukraine is characterized by significant complexity and the presence of numerous problems, which are caused by both the imperfection of the regulatory and legal regulation of the collection of this tax and the illegal actions of participants in tax legal relations.

The article presents a comprehensive study of the problems associated with value-added tax (VAT) administration in Ukraine, as one of the key elements of the state budget's revenue and the most complex in terms of tax collection mechanism within the Ukrainian tax system.

The study found that the instability of tax legislation, frequent and unsystematic changes to the Tax Code of Ukraine, the fragmentation of norms, and a significant number of by-laws create a situation of regulatory imbalance, in which payers are unable to ensure predictability and proper planning of their own activities. Special attention is paid to the problem of the complexity of normative structures, the inconsistency of legal regulations' content, and their accidental duplication at the level of by-laws, which contradicts the principles of accessibility and legal certainty.

Considerable attention is paid to the issue of law enforcement. It is shown that the mass of unjustified suspension of registration of tax invoices, imperfection of risk criteria of operation, and inability of tax authorities to ensure effective and timely consideration of documents of payers have become key negative factors that complicate the economic activities of bona fide enterprises.

As a result, it is noted that to overcome the systemic crisis it is necessary to ensure the stability of the regulatory framework, harmonization of tax and accounting, legislative consolidation of key doctrines of tax law, revision of risk-oriented mechanisms, as well as a fundamental change in the approaches of tax authorities to the interpretation of norms and implementation of tax policy through the priority of the legitimate interests of taxpayers.

Key words: value added tax; VAT administration; tax legislation; tax control; law enforcement; tax invoices; risk criteria; budget compensation; tax credit; principle of personal responsibility; tax policy; tax disputes.

Постановка проблеми. На сьогодні в Україні податок на додану вартість (далі – ПДВ) залишається одним із основних платежів, які формують дохідну частину державного бюджету України. Разом з тим, процес адміністрування ПДВ у нашій державі є надзвичайно складним, має численні недоліки, викликані недосконалістю правового регулювання сплати ПДВ, а також неправомірною поведінкою суб'єктів, що беруть участь у податкових правовідносинах. З одного боку, системною стала проблема необґрунтованого зупинення реєстрації податкових накладних, віднесення платників податків у категорію «ризикових», а з другого боку, – мають місце численні зловживання з боку недобросовісних платників, які за допомогою непрозорих схем вимивають кошти з бюджету. Податок на додану вартість з точки зору складності адміністрування залишається найбільш проблемним з усіх податків, що входять до податкової системи України. У світлі анонсованих змін до законодавства, зумовлених вимогами Міжнародного валютного фонду щодо поширення обов'язку сплати ПДВ на всіх підприємств, чий оборот перевищує 1 млн.грн., це питання набуває неабиякої актуальності.

Стан дослідження. Питанню адміністрування ПДВ були присвячені праці таких вчених, як Волканов В.Д., Греца Я.В., Кучерявенко М.П. Паянок Т.М. та інших.

Метою цієї статті є визначення основних проблемних питань, що виникають в процесі адміністрування ПДВ на сучасному етапі.

Виклад основного матеріалу. Одним із найбільших недоліків сучасної податкової системи України вважається недосконале регулювання адміністрування податків і зборів. Якщо визначати суть адміністрування податків, на думку Волканова В.Д., під цим поняттям слід розуміти систему заходів, функцій та процедур, пов'язаних з розпорядчо-виконавчою діяльністю органів ДПС із прийняття рішень, збирання податків і здійснення податкової політики в державі шляхом забезпечення вимог діючого законодавства у поєднанні з виховними, роз'яснювальними та контрольними заходами. А під ефективністю адміністрування податків, як на думку вказаного автора, слід розуміти забезпечення органами ДПС безперебійного, своєчасного та повного надходження запланованих податків до бюджету, сумлінне ведення податкового обліку, здійснення безперервного податкового контролю за нарахованими та сплаченими сумами податків та прийняття невідкладних заходів, спрямованих на забезпечення виконання платниками податків своїх обов'язків перед державою, а також жорстка боротьба з порушниками податкового законодавства [1, с. 140].

Відповідно до п.п. 14.1.1.¹ ст. 14 Податкового кодексу України адміністрування податків, зборів, митних платежів, 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 [2]

Найбільш складним і проблемним в адмініструванні вважається саме ПДВ. Проблеми адміністрування податку на додану вартість можна визначити в декількох аспектах. З одного боку, це проблеми правового регулювання, які зумовлені неякісним законодавством, з другого боку, – це проблеми правозастосування, коли суб'єкти податкових правовідносин не дотримуються чи порушують визначені законом приписи.

Основні проблеми правового регулювання полягають у наступному. Законодавство, яке регулює адміністрування податку на додану вартість, не відповідає принципу стабільності. Змін і доповнень до Податкового кодексу України надзвичайно багато, що великою мірою пов'язано з відсутністю системного підходу до реформування податкового законодавства, коли замість комплексного та стратегічного законодавчого процесу ми маємо перманентне «латання дірок». Значна мінливість процесу адміністрування ПДВ призводить до похибок у прогнозуванні та плануванні цього податку на наступний рік [3, с. 38]. В умовах постійних змін платникам податків надзвичайно важко орієнтуватись, планувати свою роботу, враховувати зміни у своїй діяльності, уникати у зв'язку з цим помилок та порушень, часто несвідомих. Це зумовлено і не завжди належною якістю підготовлених та прийнятих законопроектів, без урахування думки наукових кіл та експертного середовища. При розробці самого Податкового кодексу, принаймні, проводилось його обговорення, було багато дискусій, круглих столів, наукових та інших публікацій. Однак уже при внесенні змін до податкового законодавства держава воліє покладатися на фахівців центральних органів виконавчої влади, що забезпечують розробку та реалізацію податкової політики. Наукове та фахове середовище, як правило, вже залишається осторонь цих процесів, що не сприяє підвищенню якості підготовлених законопроектів.

Наступна проблема – невідповідність норм, які регулюють відносини по адмініструванню ПДВ, принципам доступності. Якщо розглядати зміст Податкового кодексу України через призму суб'єктів малого бізнесу, диспозиції правових норм дуже часто мають складні конструкції, суперечливий зміст, який допускає неоднозначне тлумачення прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин. Складність процесу адміністрування податку на додану вартість зумовлена саме тим, що на законодавчому рівні закріплені такі непрості правила, і платники податків вимушені їх дотримуватись. Також складність адміністрування спричиняється значною кількістю підзаконних нормативних актів, які регулюють процес адміністрування ПДВ, адже майже до кожного етапу адміністрування розроблено відповідний наказ чи інструкцію, в яких нерідко наявні колізійні та суперечливі норми. Податкова звітність по ПДВ є доволі складною, податкова декларація містить значну кількість додатків, які часто дублюють ту інформацію, якою податкові органи вже володіють, оскільки адмініструють єдиний реєстр податкових накладних. Так само ускладнює процес адміністрування ПДВ відмінність між податковим обліком, який платники змушені вести з метою обчислення цього податку, та бухгалтерським обліком. На відміну від податку на прибуток підприємств, адміністрування якого суттєво гармонізовано з бухгалтерським обліком, законодавець не робить жодних кроків до поступового і в міру допустимого зближення податкового обліку по ПДВ та бухгалтерського обліку.

Ще один недолік законодавчого регулювання адміністрування ПДВ – доволі обмежена сфера застосування квартального звітного податкового періоду для обчислення податку на додану вартість. Не викликає сумніву, що у багатьох випадках застосування більш тривалого звітного податкового періоду сприяє спрощенню адміністрування податку. Саме з цією метою по податку на прибуток підприємств для більшості платників податків квартальний податковий період був замінений на річний. Однак щодо податку на додану вартість домінуючим є місячний звітний податковий період, а квартальний застосовується у дуже обмежених випадках.

Черговим із недоліків законодавчого регулювання адміністрування ПДВ є значна кількість прогалин, «білих плям» у правовому полі, коли велика кількість проблемних питань залишається без законодавчого вирішення. Наприклад, не закріплено застосування у податковому праві судових правових доктрин (ділової мети, переваги змісту над формою, належної обачності тощо), які широко застосовуються у судовій практиці, однак законодавчо переважно не врегульовані. У такому випадку суб'єкти податкових правовідносин намагаються ці прогалини розв'язати в процесі правозастосування, однак тут точки зору платників податків і податкових органів часто діаметрально різняться, що зумовлено об'єктивною суперечністю їх інтересів.

Аналізуючи судову практику по розгляду податкових спорів, можна прийти до висновку, що більша частина справ пов'язана саме з адмініструванням податку на додану вартість. Переважна більшість документальних перевірок, які проводять органи податкової служби, закінчується донарахуванням ПДВ і застосуванням штрафних санкцій. Із них значна частина – оскаржується в адміністративному або судовому порядку. Навряд чи причина всіх цих спорів – лише помилки суб'єктів податкових правовідносин (як платників, так і податківців), їх недостатній фаховий рівень. Значна провина тут лежить на законодавцеві, який формулює зміст правової норми таким чином, що при її застосуванні допускається неоднозначне тлумачення.

Проблеми правозастосування також можна систематизувати залежно від суб'єктого складу осіб, поведінку яких можна охарактеризувати як протиправну. З одного боку, це зумовлено недобросовісною, несумлінною чи взагалі протиправною поведінкою платників податків, а з другого боку, – неправильною податковою політикою держави, невиконанням державою своїх зобов'язань перед платниками податків чи порушенням прав та інтересів платників податків, що охороняються законом, з боку посадових осіб податкових органів.

Що стосується проблемних питань, пов'язаних із порушеннями, допущеними з боку держави та її уповноважених органів, перш за все, слід наголосити на наступному. Протягом тривалого періоду однією із основних проблем адміністрування податку на додану вартість залишається необґрунтоване зупинення реєстрації податкових накладних. Як слушно зазначають науковці, розроблені спочатку Міністерством фінансів України критерії оцінки ступеня ризиків виявилися настільки недосконалими, що створили системну проблему, коли за наслідками автоматизованого моніторингу почали блокуватися податкові накладні за цілком легальними і правомірними операціями платників податків. При цьому таке зупинення набуло масового характеру, визначений КМУ порядок розгляду й оцінки пояснень та документів платників податків, наданих для підтвердження законності здійснюваних ними господарських операцій, виявився неефективним, а центральний податковий орган – неспроможним забезпечити своєчасний і якісний розгляд величезного масиву пояснень, що подавалися у зв'язку із зупиненням реєстрації податкових накладних. Спочатку розгляд таких документів здійснювався виключно на рівні центрального податкового органу, який виявився фізично неспроможним проводити всю цю роботу. Ця проблема зумовила виникнення численних спорів між податковими органами та платниками податків, але, що найгірше, створювала суттєві перепони в роботі добросовісних платників податків. [4 с. 268-269].

Проблема стає ще гострішою ще й тому, що на даний час платник фактично позбавлений можливості швидко захистити свої порушені права в судовому порядку, тобто стягнути невідшкодовані суми ПДВ за рішенням суду. Справа в тому, що в Україні спори такої категорії розглядаються судами адміністративної юрисдикції, і часто в силу ряду об'єктивних та суб'єктивних чинників, зокрема, надмірної завантаженості суддів, розгляд справи в адміністративному суді (враховуючи апеляційну та касаційну інстанцію) розтягується тривалий період. Судова практика вищих судових інстанцій, звичайно, відігравала роль певних орієнтирів у правозастосуванні в процесі адміністрування податку на додану вартість, однак дуже часто якась чітка і остаточна позиція судових органів формувалась не завжди своєчасно [5, с. 132].

Наступний чинник, який суттєво ускладнює процес адміністрування ПДВ – необґрунтована фіскальна позиція податкових органів, які як на рівні центрального податкового органу, так і на місцевому рівні, використовують недосконалість законодавства, а іноді просто неправильно його тлумачать, видаючи роз'яснення і займаючи позицію, направлену на збільшення податкового тиску, яка при цьому не ґрунтується на нормах законодавства України.

Можемо пригадати, як час від часу в центральному податковому органі зароджувалась певна ідея, як наповнити бюджет, видавався лист-роз'яснення, який її доносив на місця, і місцеві податкові в ході перевірок починали її втілення в життя. То платникам зменшували податковий кредит, шукаючи незначні недоліки в податкових накладних, то шукали в ланцюжку постачальників «проблемних» платників, які не задекларували зобов'язання, і за чужі порушення мав відповідати ні в чому не винний платник. І таких прикладів дуже багато.

Великі проблеми в процесі адміністрування ПДВ виникають у зв'язку з тим, що податкові органи не визнають принцип персональної відповідальності платника за допущені ним порушення і дуже часто за порушення податкового законодавства, допущені одним платником, до юридичної відповідальності притягується зовсім інший суб'єкт. Некоректне визначення в законі поняття бюджетного відшкодування у свій час було причиною формування негативної судової практики для

платників податку, яким відмовляли у праві на відшкодування сум ПДВ у зв'язку з порушенням податкової дисципліни з боку інших платників, які не сплачували ПДВ до бюджету. Основним мотивом при цьому слугував факт відсутності надмірної сплати податку до бюджету. В той же час платник податку не міг здійснювати контроль за дотриманням податкової дисципліни іншим платником. За загальним правилом, ведення податкового обліку покладено на кожного окремого платника податку. Такий платник несе самостійну відповідальність за порушення правил ведення податкового обліку та складання податкової звітності. Зазначена відповідальність стосується саме платника податку і не може автоматично поширюватися на його контрагентів. Виходячи з наведеного, можливі порушення, допущені одним платником податків у відображенні (чи не відображенні) в податковій звітності певної господарської операції, не можуть впливати на права та обов'язки інших платників. Аналогічну позицію займає Європейський суд з прав людини у рішенні від 22.01.2009 р. по справі „Булвес” АД проти Болгарії (скарга № 3991/03), де вказує: „оскільки компанія-заявник у повному обсязі і своєчасно виконала свої зобов'язання по дотриманню встановлених державою норм по відношенню ПДВ, не мала способів для забезпечення виконання податкових зобов'язань постачальником і не знала про невиконання останнім своїх зобов'язань, вона могла правомірно очікувати отримання вигоди від застосування одного із основних правил системи оподаткування ПДВ, а саме від визнання права на вирахування вхідного ПДВ, який був сплачений постачальнику” [6, с. 154].

Податкові органи намагаються поставити право покупця на податковий кредит в залежність від виконання податкових зобов'язань продавцем чи навіть попереднім постачальником у ланцюжку поставок товарів. Це при тому, що чинний Податковий кодекс України таких обмежень не містить.

Можна апелювати, що таким чином держава робить спроби обмежити зловживання, які мають місце при адмініструванні ПДВ. Однак, на нашу думку, це має робитися виключно в порядку та у спосіб, встановлений Конституцією і Законами України. Та й самі заходи, спроби запровадити які робить уряд, навряд чи є дієвими для реального захисту інтересів держави, однак при цьому значно ускладнюють роботу всім суб'єктам господарювання, яким і так непросто в умовах кризи.

Висновок. Проблеми адміністрування податку на додану вартість можна визначити в декількох аспектах. З одного боку, це проблеми правового регулювання, які зумовлені неякісним законодавством, з другого боку, це проблеми правозастосування, коли суб'єкти податкових правовідносин не дотримуються чи порушують визначені законом приписи. Основні проблеми правового регулювання полягають у тому, що законодавство, яке регулює адміністрування податку на додану вартість, не відповідає принципу стабільності, доступності, містить значну кількість прогалин, «білих плям» у правовому полі, коли велика кількість проблемних питань залишається без законодавчого вирішення. Проблеми правозастосування також можна систематизувати залежно від суб'єктного складу осіб, поведінку яких можна охарактеризувати як протиправну. З одного боку, це зумовлено недобросовісною, несумлінною чи взагалі протиправною поведінкою платників податків, а з другого боку, – неправильною податковою політикою держави, невиконанням державою своїх зобов'язань перед платниками податків чи порушенням прав та інтересів платників податків, що охороняються законом, з боку посадових осіб податкових органів. Великі проблеми в процесі адміністрування ПДВ виникають у зв'язку з тим, що податкові органи не визнають принцип персональної відповідальності платника за допущені ним порушення, і дуже часто за порушення податкового законодавства, допущені одним платником, до юридичної відповідальності притягується зовсім інший суб'єкт.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Волканов В.Д. Механізм справляння податку на додану вартість в Україні. Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит. Одеський державний економічний університет. Одеса, 2006. 201 с.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
3. Паянок Т.М. Ефективність податку на додану вартість та напрями його реформування в Україні. Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Національний університет Державної податкової служби України. Ірпінь, 2009. 221 с.

4. Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика : монографія. Ужгород: ТОВ «РІК-У», 2020. 420 с.
5. Греца С.М., Бисага Ю.М. Ярема В.І. Сідак М.В. Греца Я.В. Правове регулювання адміністрування ПДВ в Україні: монографія. Ужгород: видавничий дім «Гельветика», 2016. 200 с.
6. Рішення Європейського суду з прав людини: рішення по справі „Булвес” АД проти Болгарії (скарга № 3991/03) від 22.01.2009 р. URL: http://www.echr.ru/news/msg.asp?id_msg=1449.