

DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-63-4-31>
УДК 347.73: 336.22

Н. А. МАРИНІВ

кандидатка юридичних наук, доцентка,
доцентка кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого, Україна, м. Харків
e-mail: n.a.maryniv@nlu.edu.ua
ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-3082-9608>



ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ¹

Стаття присвячена аналізу специфіки податкового контролю податку на додану вартість (ПДВ) в Україні. ПДВ є одним із ключових непрямих податків в Україні та становить значну частину надходжень до державного бюджету. Специфіка його адміністрування, що пов'язана з механізмом відшкодування податку з бюджету у встановлених податковим законом випадках, вимагає особливо ретельного та ефективного податкового контролю, який, дуже часто, супроводжується низкою системних проблем. Саме тому особливої уваги приділено системним проблемам, спричиненим, зокрема, й упровадженням автоматизованих систем адміністрування цього податку. Так, розкрито особливості контролю ПДВ, що базується на автоматизованому моніторингу, камеральних перевірках бюджетного відшкодування та документальних перевірках реальності операцій. Проаналізовано основні проблемні питання, що виникають під час блокування податкових накладних системою моніторингу критеріїв оцінки ризиків (СМКОР). Зазначено, що необґрунтована відмова в реєстрації податкових накладних насамперед створює перешкоди для господарської діяльності реальних підприємств та призводить до затягування процедури бюджетного відшкодування ПДВ. Разом із цим ефективна боротьба

¹ © Маринів Н. А., 2025. Стаття публікується на умовах ліцензії Creative Commons – Attribution 4.0 International (CC BY 4.0).

Статтю розміщено на сайті збірника: <http://econtlaw.nlu.edu.ua>.

з фіктивним податковим кредитом (так званими «скрутками») попереджує зловживання платниками податків щодо бюджетного відшкодування цього податку.

У статті запропоновано шляхи вдосконалення системи контролю, включаючи підвищення прозорості критеріїв СМКОР, пріоритет економічній сутності операцій над формалізмом, а також прискорення процедур відшкодування шляхом запровадження постаудиту для добросовісних платників. Зроблено висновок, що ефективне наповнення бюджету за рахунок ПДВ потребує відповідного балансу між фіскальною функцією та захистом прав бізнесу через перехід до справжнього ризик-орієнтованого контролю.

Ключові слова: контролюючі органи, податковий контроль, податкові процедури, адміністрування податків і зборів, податок на додану вартість, бюджетне відшкодування, блокування податкових накладних, податкове планування, податкове навантаження, захист прав платників податків.

Постановка проблеми. Проблема, що розглядається у статті, полягає в дисбалансі між фіскальною необхідністю ефективного контролю за сплатою податку на додану вартість (ПДВ) та забезпеченням прав добросовісних платників податків в умовах функціонування автоматизованих систем адміністрування. Незважаючи на впровадження високотехнологічних інструментів, таких як Система електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ) та Система моніторингу відповідності критеріям оцінки ступеня ризиків (СМКОР), податковий контроль ПДВ на сьогодні залишається надмірно формалізованим та водночас не зовсім ефективним. Автоматизовані системи, упроваджені для запобігання неправомірному відшкодуванню податку на додану вартість із бюджету, дуже часто призводять до необґрунтованого блокування податкових накладних (ПН) реальних господарських операцій. Це спричиняє насамперед дестабілізації фінансового стану платника та необхідність тривалого оскарження такого блокування. При цьому адміністративний порядок оскарження рішення про відмову в реєстрації податкових накладних (ПН) свідчить про його низьку ефективність, а оскарження у судовому порядку є досить тривалим, що також не сприяє ефективному відновленню порушення прав платників та їхніх контрагентів, які не можуть використати своє право на податковий кредит. Процедура бюджетного відшкодування також є досить складною та не завжди прозорою. Камеральні перевірки щодо відшкодування ПДВ часто супроводжуються затягуванням строків і додатковими вимогами, які не завжди є обґрунтованими, що порушує законодавчо встановлені строки для бюджетного відшкодування та перешкоджає вільному обігу коштів платників, які вони могли б отримати як бюджетне відшкодування. Таким чином, головна проблема полягає в пошуку

шляхів гармонізації фіскальної функції держави з принципами законності та справедливості податкового адміністрування, мінімізуючи негативний вплив контрольних процедур на добросовісний бізнес.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання податкового контролю взагалі та щодо податку на додану вартість зокрема перебувають у полі зору численних науковців: М. І. Дамірчійєв (M. I. Damirchyiev) [1], М. П. Кучерявенко (M. P. Kucheriavenko) [2], Н. А. Маринів (N. A. Maryniv) [3; 4], М. С. Шаренко (M. S. Sharenko), Л. В. Товкун (L. V. Tovkun) та ін. Водночас вони залишаються актуальними і потребують постійного аналізу з метою вирішення тих проблемних питань, з якими стикаються як платники податків, так і контролюючі органи.

Формулювання цілей. Метою статті є аналіз особливостей податкового контролю ПДВ в Україні, виявлення ключових системних проблем та визначення напрямів для підвищення прозорості та справедливості податкового адміністрування, з урахуванням судової практики щодо захисту прав платників податків.

Виклад основного матеріалу. Податковий контроль ПДВ має свою специфіку через особливості елементів його механізму, зокрема такого, як порядок обчислення та сплати до бюджету чи відшкодування з бюджету. Жоден із встановлених в Україні податків не передбачає такого механізму повернення з бюджету суми податків, який притаманний ПДВ. Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), та строки проведення розрахунків визначені розділом V Податкового кодексу України, яким, крім цього, встановлюється і порядок електронного адміністрування ПДВ [5]. Система електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ) та система моніторингу відповідності ПН / розрахунків коригування (ПН/РК) критеріям оцінки ступеня ризиків (СМКОР) є основними інструментами контролю, які працюють до фактичного відшкодування чи проведення перевірки. Камеральні перевірки відіграють вирішальну роль, особливо щодо правомірності бюджетного відшкодування ПДВ. Контролюється не лише податкова декларація, але й дані СЕА ПДВ та Реєстр виданих та отриманих ПН. Документальні перевірки проводяться для підтвердження реальності господарських операцій, повноти декларування податкових зобов'язань та права на податковий кредит. Основна увага приділяється «ризиковим» операціям та взаєминам із сумнівними контрагентами.

Нагадаємо, що система електронного адміністрування податку на додану вартість (СЕА ПДВ) – це спеціальна електронна система, що забезпечує автоматичний облік операцій із реалізації товарів / послуг та формування податкового кредиту і податкових зобов'язань із ПДВ для кожного платника. Фактично це система електронних ПДВ-рахунків, що функціонує на базі Державної казначейської служби України (ДКСУ). Вона була запроваджена з 2015 р. є ключовим елементом фіскальної політики України і має на меті посилення контролю за сплатою ПДВ, запобігання шахрайству й забезпечення повного відшкодування сум податку, що підлягають поверненню платникам. Її запровадження було з основною метою – забезпечити, щоб сума ПДВ, сплачена покупцем, була гарантовано перерахована до бюджету, а не використовувалася для шахрайських схем. СЕА ПДВ унеможливило відшкодування ПДВ на підставі «схемних» операцій, прискорюючи відшкодування для сумлінних платників. При цьому значно зменшується людський фактор у процесах перевірки коректності формування податкового кредиту та зобов'язань. Разом із цим одним із найбільш критикованих аспектів є механізм блокування реєстрації ПН в Єдиному реєстрі ПН, тобто відмова контролюючого органу зареєструвати податкову накладну, надіслану платником податків до цього Реєстру. Хоча цей механізм і спрямований на боротьбу з так званими «схемами», досить часто сумлінні платники через недосконалість критеріїв блокування ПН чи ризиковості платника податків вимушені відновлювати своє право на реєстрацію ПН в адміністративному або судовому порядку.

Так, за даними, розміщеними на офіційному вебсайті Державної податкової служби України (ДПС) [6], станом на 1 листопада 2025 р. на обліку в органах ДПС перебуває 247 623 тис. платників ПДВ. Із загальної кількості ПН / розрахунків коригування, прийнятих для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді (30 452 711 штук), по 60 325 шт., що становить 0,2 % від загальної кількості, зупинено реєстрацію, у тому числі по 12 128 – у зв'язку з відповідністю платника податку критеріям ризиковості платника податку (комісією контролюючого органу прийняте рішення про відповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку), та по 48 197 – у зв'язку з відповідністю зазначених у таких ПН / РК операцій критеріям ризиковості здійснення операцій (автоматично за результатами моніторингу). Оскільки на сайті ДПС відсутні дані щодо правомірності зу-

пинення цих ПН за звітний період, проаналізуємо результати роботи ДПС з указанного напрямку за минулі періоди. Згідно з Публічним звітом ДПС за 2024 р. відсоток ПН, реєстрацію яких зупинено у 2024 р., знизився до 0,7 % (у 2023 р. цей показник склав 0,9 %) [7]. Проаналізувавши ці показники, можемо говорити про позитивну динаміку для платників податків у частині реєстрації ПН. Можливо, цьому сприяли і зміни до Порядку зупинення реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування в ЄРПН, затверджені постановою Уряду від 26 серпня 2025 р. № 10483, які набрали чинності з 27 вересня 2025 р. [8].

Як зазначила ДПС України на своєму офіційному вебсайті, мета новацій – зменшити кількість суб'єктів господарювання, які стикаються з блокуванням накладних, зробити правила прозорішими, допомогти бізнесу, який чесно працює, уникнути постійних ризиків блокування.

Змінами збільшено ліміти для безумовної реєстрації ПН та підвищено пороги для операцій із невеликими сумами. Крім того, спрощено ознаки безумовної реєстрації ПН за експортними операціями для підприємств, які працюють на територіях із загрозою боїв, але де активних боїв наразі немає. Також удосконалено автоматичну реєстрацію ПН / РК. Так, у разі виключення з переліку ризикових для платника податку будуть враховуватися показники позитивної податкової історії, а в разі врахування таблиці даних платника така реєстрація буде здійснюватися у тому числі і в результаті автоматичного врахування таблиці даних платника, та ін. [9].

Разом із цим аналіз Державного реєстру судових рішень свідчить про наявність проблем, що виникають при адмініструванні ПДВ, у тому числі й через віднесення платників податку до ризикових, і через відмову в реєстрації податкових накладних.

Питання функціонування СМКОР та обґрунтованості прийнятих ДПС рішень за скаргами платників податків щодо відмови в реєстрації ПН було предметом аналізу в ході проведення Рахунковою палатою аудиту ефективності на тему «Оскарження рішень ДПС: вплив на економічну активність платників податків» [9]. Як зазначено у вказаному звіті, відмова в реєстрації ПН та включення платників податків до переліку ризикових, які визнані судами необґрунтованими, а також затримка у виконанні судових рішень негативно впливають на економічну активність платників податків. Це призводить до фінансових втрат, зниження рівня довіри до органів ДПС та правової системи загалом. Аудитом було встановлено, що виконання прий-

нятих судом рішень на користь платника податків здійснювалось протягом тривалого строку: про виключення платника ПДВ з переліку ризикових – від 3 місяців до року (з дати винесення ухвали суду), про реєстрацію ПН / РК в ЄРПН – від 6 місяців до 2 років. Цьому сприяли, на думку перевіряючих, неоднозначні критерії оцінки ризику. Так, реєстрацію 1,9 млн ПН / РК (42 млрд грн ПДВ) зупинено за критеріями ризиковості платника ПДВ. З восьми таких критеріїв 1,8 млн ПН / РК (39,2 млрд грн ПДВ) зупинено за критерієм «наявна податкова інформація». Цей критерій, як зазначено в звіті, є загальним, що надає дискреційні повноваження комісіям регіонального рівня при прийнятті рішення про відповідність платника ПДВ критеріям ризиковості. Зазначене створює ризики помилкового або несправедливого віднесення платників податків до категорії ризикових. Аудитом також була встановлена неефективність процесу адміністративного оскарження: по-перше, тривалий строк розгляду скарг, 80 % скарг яких були розглянуті в максимальні строки, дозволені законодавством; по-друге, незважаючи на залишення 72,6 % рішень органів ДПС без змін, при подальшому оскарженні таких рішень у судах на користь платників податків задоволено більше ніж 65 % позовів.

Найбільшу частку ПН / РК, за даними Звіту, зупинено за критерієм «наявна податкова інформація» (93,4 %, або 1,8 млн ПН / РК на суму ПДВ 39,2 млрд грн). Критерій «наявна податкова інформація», за висновком Рахункової палати, є загальним і дає можливість ДПС використовувати будь-яку інформацію, отриману з різних джерел: аналітичні дані, результати перевірок, інша інформація про можливі порушення або ризики. При цьому платники податків не знають про наявність та використання такої інформації органами ДПС і відповідно не можуть запобігти зупиненню реєстрації ПН / РК. Для кращого розуміння цього критерію платники змушені звертатися за додатковою інформацією до податкових органів або отримувати консультації від юридичних експертів.

За даними аудиту, протягом 2021–2023 рр. та I півріччя 2024 р. зупинено реєстрацію 5,8 млн ПН / РК (75,3 % загальної кількості зупинених ПН / РК) на суму ПДВ 102,1 млрд грн через відповідність хоча б одному з критеріїв ризиковості здійснення операцій. Результати судового оскарження рішень про відмову в реєстрації ПН / РК в ЄРПН, неврахування таблиць даних платника ПДВ та відповідність платника податку критеріям ризиковості свідчать, що понад 90 % судових справ вирішуються на користь платників ПДВ у зв'язку з тим, що суди визнають рішення ДПС необґрунтованими та скасовують

їх, зокрема: через недоведення податковим органом відповідних підстав для застосування критерію ризиковості платника ПДВ «наявна податкова інформація»; неврахування наданих платниками ПДВ документів та письмових пояснень, яких було достатньо для прийняття рішень про реєстрацію ПН / РК.

Отже, як зазначено у Звіті, рішення, прийняті Комісією ДПС, в окремих випадках були недостатньо обґрунтовані. Зазначене свідчить про необхідність удосконалення процедури розгляду скарг платників податків з метою запобігання суб'єктивним підходам.

Нами також проаналізована судова практика щодо оскарження рішень ДПС про відмову в реєстрації ПН та інших питань, що виникають під час адміністрування ПДВ.

Аналіз судових рішень, що міститься в Єдиному державному реєстрі судових рішень, підтверджує висновки, викладені у вищезазначеному Звіті Рахункової палати, щодо необґрунтованості прийнятих рішень ДПС, здебільшого через недоведення податковим органом відповідних підстав для застосування критерію ризиковості під час прийняття рішення про відмову в реєстрації податкових накладних чи віднесення платників до ризикових.

Як зазначив Верховний Суд у своєму рішенні від 3 квітня 2025 р. у справі № 380/8435/24, здійснення моніторингу відповідності ПН / РК критеріям оцінки ступеня ризиків є превентивним заходом, спрямованим на забезпечення від безпідставного формування податкового кредиту за операціями, що не підтверджені первинними документами або підтверджені платником податку копіями документів, які складені з порушенням законодавства. Проте здійснення моніторингу не повинне підміняти за своїм змістом проведення податкових перевірок як способу реалізації владних управлінських функцій контролюючого органу. Суб'єкти владних повноважень, ухвалюючи рішення, якими, зокрема, обмежуються права платника податків, повинні уникати надмірного формалізму. Обсяг документів, які надаються платниками ПДВ з метою усунення сумнівів у контролюючих органах щодо легальності відповідної операції, за наслідками якої складено ПН, яку подано для реєстрації в ЄРПН, хоч і є визначеним у Порядку № 520, проте завжди є унікальним та залежить від організації господарських взаємин між суб'єктами господарювання, змісту договірних відносин між такими, а також особливостями законодавчого врегулювання діяльності тієї чи іншої сфери бізнесу [10].

Верховний Суд неодноразово наголошував на тому, що можливість надання платником податків переліку документів на підтвердження правомірності формування та подання ПН прямо залежить від чіткого визначення податковим органом конкретного виду критерію оцінки ступеня ризиків із зазначенням необхідності надання документів за переліком, відповідно до критерію зупинення реєстрації ПН, а не довільно, на власний розсуд [11].

Також у постанові від 27 квітня 2023 р. у справі № 460/8040/20 Верховним Судом висловлена позиція про те, що саме лише зазначення про відсутність документів не є достатньою підставою для відмови в реєстрації ПН, оскільки контролюючим органом повинні бути зазначені об'єктивні обставини, які перешкоджають реєстрації ПН з урахуванням відсутності таких документів, при цьому обов'язково повинна бути надана оцінка тим документам, що фактично подані платником податку [12].

Крім того, Верховний Суд у своєму рішенні від 12 березня 2025 р. у справі № 420/35189/2 виснував, що, приймаючи рішення про реєстрацію ПН, контролюючий орган не повинен здійснювати повний аналіз господарських операцій позивача на предмет їхньої реальності. Змістовну оцінку господарських операцій може бути проведено лише за результатом здійснення податкової перевірки платника податків, підстави та порядок проведення якої визначені нормами Податкового кодексу України. Предметом розгляду в цій справі є виключно стадія правильності та правомірності зупинення та відмови в реєстрації ПН, а не реальність і товарність здійснення господарських операцій між позивачем та його контрагентами [13].

Висновки. Незважаючи на впровадження автоматизованих систем, механізм контролю ПДВ продовжує стикатися з серйозними викликами. Незважаючи на постійні зміни та вдосконалення СМКОР, залишається проблемою недосконалість критеріїв ризиковості, коли автоматична система блокує операції реальних підприємств, що призводить до зупинення господарської діяльності, виникнення дебіторської заборгованості з ПДВ та необґрунтованого тиску на бізнес. Процедура розблокування є тривалою, вимагає значного обсягу документації та часто завершується лише в судовому порядку. Для підвищення ефективності податкового контролю ПДВ та зменшення тиску на добросовісний бізнес необхідні комплексні заходи, які будуть включати у тому числі і продовження вдосконалення СМКОР та критеріїв ризиковості через запровадження прозорості й публічності критеріїв. Податковий конт-

роль ПДВ, який є запорукою наповнення бюджету та забезпечення рівних умов конкуренції, має бути побудований на балансі між фіскальними інтересами держави і захистом прав добросовісних платників.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Дамірчиєв. М. І., Галинська К. Ю. Вплив цифровізації на процедуру реєстрації податкових накладних. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 12. С. 474–478. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-12/108>.
2. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2018. 512 с.
3. Маринів Н. А. Інформаційно-аналітичне забезпечення контролюючих органів: теоретичні та практичні аспекти. *Юридичний електронний журнал*. 2022. № 11. С. 466–471. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-11/113>.
4. Маринів Н. А. Особливості правового регулювання податкового контролю в особливих умовах: теоретичні та практичні аспекти. *Юридичний електронний журнал*. 2023. № 11. С. 384–389. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-11/93>.
5. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 18.11.2025).
6. Показники за результатами проведення автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладаних / розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків станом на 05.11.2025 року. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/rezalt/677594.html> (дата звернення 18.11.2025).
7. Публічний звіт ДПС за 2024 рік. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti-/888084.html> (дата звернення 18.11.2025).
8. Про внесення змін до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : постанова КМУ від 26.08.2025 № 1048. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1048-2025-p> (дата звернення: 17.11.2025).
9. З 27 вересня змінюються правила реєстрації податкових накладних. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/937157.html> (дата звернення: 18.11.2025).
10. Звіт про результати аудиту ефективності на тему «Оскарження рішень ДПС: вплив на економічну активність платників податків» : Рішення Рахункової палати від 22.10.2024 № 49-1. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2024/49-1_2024/Zvit_49-1_2024.pdf (дата звернення 18.11.2025).
11. Постанова Верховного Суду від 03.04.2025 р. у справі № 380/8435/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/126377578> (дата звернення: 18.11.2025).
12. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 12.03.2025 р. у справі № 420/35189/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/125788659> (дата звернення: 18.11.2025).
13. Постанова Верховного Суду від 27.04.2023 у справі № 460/8040/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110502423> (дата звернення: 18.11.2025).

REFERENCES

1. Damirchiiev, M.I. & Halynska, K.Yu. (2024). The impact of digitalization on the procedure for registering tax invoices [in Ukrainian]. *Yurydychnyi naukovi elektronnyi zhurnal*, (12), 474–478. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-12/108>
2. Holovashevych, O.O., Kotenko, A.M., Smychok, Ye.M. & others. (2018). Tax law of Ukraine (M.P. Kucheriavenko, Ed.) [in Ukrainian].
3. Maryniv, N.A. (2022). Information and analytical support of controlling authorities: theoretical and practical aspects [in Ukrainian]. *Yurydychnyi elektronnyi zhurnal*, (11), 466–471. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-11/113>
4. Maryniv, N.A. (2023). Peculiarities of legal regulation of tax control under special conditions: theoretical and practical aspects [in Ukrainian]. *Yurydychnyi elektronnyi zhurnal*, (11), 384–389. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-11/93>
5. Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine of December 2, 2010 No. 2755-VI [in Ukrainian]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed: November 18, 2025).
6. Indicators based on the results of automated monitoring of compliance of tax invoices / adjustment calculations with the risk assessment criteria as of November 5, 2025 [in Ukrainian]. <https://tax.gov.ua/diyalnist-rezalt/677594.html> (Accessed: November 18, 2025).
7. Public report of the State Tax Service for 2024. (n.d.). [in Ukrainian]. <https://tax.gov.ua/diyalnist-plani-ta-zviti-roboti-888084.html> (Accessed: November 18, 2025).
8. On amendments to the Procedure for suspension of registration of tax invoices / adjustment calculations in the Unified Register of Tax Invoices: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine No. 1048 of August 26, 2025 [in Ukrainian]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1048-2025-п> (Accessed: November 17, 2025).
9. From September 27 the rules for registering tax invoices change [in Ukrainian]. <https://tax.gov.ua/media-tsentri/novini/937157.html> (Accessed: November 18, 2025).
10. Report on the results of the performance audit “Appeals against decisions of the State Tax Service: impact on the economic activity of taxpayers”: Decision of the Accounting Chamber No. 49–1 of October 22, 2024. [in Ukrainian]. https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2024/49-1_2024/Zvit_49-1_2024.pdf (Accessed: November 18, 2025).
11. Supreme Court. (2025, April 3). Judgment in case No. 380/8435/24 [in Ukrainian]. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/126377578> (Accessed: November 18, 2025).
12. Supreme Court (Cassation Administrative Court). (2025, March 12). Judgment in case No. 420/35189/23 [in Ukrainian]. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/125788659> (Accessed: November 18, 2025).
13. Supreme Court. (2023, April 27). Judgment in case No. 460/8040/20 [in Ukrainian]. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110502423> (Accessed: November 18, 2025).

Стаття надійшла до редакції: 11.11.2025

Стаття пройшла рецензування: 11.11.2025

Стаття рекомендована до опублікування: 29.11.2025

N.A. MARYNIV

PhD in Law, Associate Professor of the Department of Financial Law, Yaroslav Mudryi National Law University, Kharkiv, Ukraine

FEATURES OF VAT TAX CONTROL: KEY CHALLENGES AND POSSIBLE SOLUTIONS

Problem setting. The issue addressed in this article concerns the imbalance between the fiscal necessity of ensuring effective control over the payment of value added tax (VAT) and the need to safeguard the rights of bona fide taxpayers within the framework of automated administration systems. Despite the introduction of advanced technological instruments such as the Electronic VAT Administration System (SEA VAT) and the System for Monitoring Compliance with Risk Criteria (SMKOR), VAT tax control remains excessively formalized and, at the same time, insufficiently effective.

Automated systems designed to prevent unlawful budgetary VAT refunds frequently result in the unjustified blocking of tax invoices (TIs) documenting actual economic transactions. Such blocking destabilizes taxpayers' financial positions and forces them into prolonged administrative and judicial appeal procedures. The administrative appeal mechanism for decisions denying the registration of tax invoices demonstrates low effectiveness, while judicial review is time-consuming, delaying the restoration of violated rights of taxpayers and their counterparties who are deprived of their right to claim input VAT credit.

The core issue lies in identifying mechanisms capable of harmonizing the fiscal interests of the state with the principles of legality, proportionality, and fairness in tax administration, while minimizing the adverse effects of control procedures on compliant businesses.

Recent research and publication analysis. Issues of tax control in general, and VAT control in particular, continue to attract substantial academic attention. Nevertheless, they remain highly relevant and require continuous examination to resolve the persistent challenges encountered by both taxpayers and tax authorities.

Paper objective. The purpose of this article is to analyze the distinctive features of VAT tax control in Ukraine, identify systemic deficiencies, and outline potential directions for enhancing transparency, fairness, and legal certainty in tax administration, with due regard to the existing judicial practice concerning the protection of taxpayers' rights.

Paper main body. VAT control has its own specificity due to the particularities of its mechanism, including the procedure for calculating and paying VAT to the budget or receiving budget reimbursement. The Electronic VAT Administration System (EVAS) and the system for monitoring tax invoices/adjustment calculations for compliance with risk assessment criteria are the key control instruments that operate prior to the actual reimbursement or tax audit.

Desk audits play a decisive role, particularly in verifying the legitimacy of VAT budget reimbursement. Not only the VAT return is monitored, but also the data from the Register

of Issued and Received Tax Invoices. Documentary audits are conducted to confirm the reality of business transactions, the completeness of declared tax liabilities, and the taxpayer's entitlement to a tax credit. Judicial practice shows that most decisions issued by the tax authorities are annulled by courts. This is largely due to the tax authority's failure to prove the legal grounds for applying risk criteria when refusing registration of tax invoices or designating taxpayers as "risky".

Conclusion of the research. Despite the introduction of automated systems, the VAT control mechanism continues to face substantial challenges.

Even with constant updates and improvements to the SMKOR system, the imperfection of risk criteria remains a problem. Automated blocking of operations performed by legitimate businesses often leads to the halt of business activities, the formation of VAT receivables, and unjustified pressure on companies. The unblocking procedure is lengthy, requires extensive documentation, and often concludes only through court proceedings. To increase the efficiency of VAT control and reduce pressure on compliant taxpayers, comprehensive measures are required. These should include further improvement of SMKOR and risk criteria through greater transparency and public accessibility of these criteria. VAT control – as a safeguard for budget revenues and equal competition – must be based on a balance between the fiscal interests of the state and the protection of bona fide taxpayers.

Short Abstract for an article

Abstract. This article examines the specific characteristics of tax control over value added tax (VAT) in Ukraine. VAT constitutes one of the principal indirect taxes and represents a major component of state budget revenues. Its administration -particularly the legislatively prescribed mechanism of budgetary VAT refund – requires rigorous and effective tax control, which is frequently associated with a range of systemic issues. Special attention is devoted to the systemic challenges arising, inter alia, from the introduction of automated VAT administration systems.

The article discusses the operation of automated monitoring mechanisms, desk audits of VAT refund claims, and documentary audits assessing the factual reality of transactions. It provides an in-depth analysis of key practical problems encountered in the blocking of tax invoices under SMKOR.

The article proposes several measures to improve the VAT control framework, including increasing transparency of SMKOR criteria, prioritizing the economic substance of transactions over formal indicators, and accelerating refunds for compliant taxpayers through the introduction of post-audit mechanisms.

The study concludes that achieving effective VAT revenue collection requires a balanced approach that reconciles the fiscal interests of the state with the protection of taxpayers' rights through a shift to genuinely risk-oriented tax control.

Keywords: tax authorities, tax control, tax procedures, tax administration, value added tax, budgetary refund, blocking of tax invoices, tax planning, tax burden, taxpayer rights protection.

Article submitted:

11 November 2025

Peer reviewed: 29 November 2025

Recommended for publication: 29 November 2025

Рекомендоване цитування: Маринів Н. А. Особливості податкового контролю податку на додану вартість: основні проблеми та шляхи їх вирішення. *Економічна теорія та право*. 2025. № 4 (63). С. 31–43. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-63-4-31>.

Suggested citation: Maryniv, N. A. (2025). Osoblyvosti podatkovoho kontroliu podatku na dodanu vartist: osnovni problemy ta shliakhy yikh vyrishennia [Features of VAT tax control: key challenges and possible solutions]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law*, 4(63), 31–43. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-63-4-31> [in Ukrainian].